

LA TAXE SUCCESSORALE

THÈSE POUR LE DOCTORAT

Présentée et soutenue le Jeudi 7 novembre 1929, à 2 heures

PAR

Maurice COCHET

Président : M. PILON, professeur

Suffragants { *MM. HÉMARD, professeur*
CASSIN, professeur

PARIS

JOUVE & C^{ie}, ÉDITEURS

15, RUE RACINE, 15

—
1929

THÈSE
POUR
LE DOCTORAT

*La Faculté n'entend donner aucune approbation ni
improbation aux opinions émises dans les thèses ; ces
opinions doivent être considérées comme propres à leurs
auteurs.*



LA TAXE SUCCESSORALE

INTRODUCTION

LA TAXE SUCCESSORALE ET L'ÉVOLUTION DES DROITS DE SUCCESSION.

1. L'héritage et l'impôt sur les successions. — Les lois civiles et les lois fiscales forment ensemble notre droit successoral.

Chez nous le droit civil consacre le principe de l'héritage « tellement enraciné depuis des siècles et des siècles, dans nos idées et dans nos mœurs, que les théoriciens qui l'attaquent accomplissent une œuvre vaine et puérile » (Colin et Capitant, III, p. 361), mais le droit fiscal en confisque une partie au profit de l'Etat. Une grosse part des successions tombe dans le domaine public, sinon en nature, du moins en valeur. L'Etat n'est pas encore héritier, mais l'héritier est partiellement déshérité par lui (cf. Planiol et Ripert, *Successions*, 160).

Le temps est loin où le sacrifice d'une année des revenus de la succession échue était « fatal à la prospérité publique » (Rapport de Duchatel aux Cinq-Cents, 6 fructidor an VI, n° 19), et où Troplong estimait rigoureux que l'enfant paye un pour cent d'une succession tenue « de la nature, de l'affection et de la copossession » (*Rev. législation*, 1848, t. 2, p. 220).

L'impôt sur les successions a évolué selon les nécessités du moment et la conception philosophique du droit d'héri-

ter. De simple droit d'enregistrement sur la mutation par décès, il est devenu un impôt sur le capital échu à l'héritier (cf. Pilon I, 6), et la taxe successorale y ajoute un impôt variable selon le capital possédé par le défunt et le nombre de ses enfants, et dont nous aurons à rechercher le caractère.

2. Evolution des droits de succession. — Lorsque l'Etat fut assez puissant pour imposer à son profit les mutations par décès, l'impôt n'était qu'un droit d'enregistrement. Le taux était uniforme, modique, commun aux ventes et aux successions ; on ne considérait que la nature et la valeur du bien (Edit de décembre 1703 ; Déclaration du 19 juillet 1704). Et cet impôt est légitime « dès que la société a des dépenses publiques pour protéger les propriétés privées ».

A partir de la loi du 22 frimaire an VII, ce droit de mutation se transforme en un impôt perçu sur le don de fortune qui échoit à l'héritier. L'impôt sanctionne la valeur sociale du profit retiré par l'héritier : on en varie les taux selon la parenté, on les égalise pour les meubles et les immeubles, on déduit les dettes qui grèvent son émolument, on essaie d'évaluer équitablement l'usufruit et la nue propriété recueillis, et en 1901 l'impôt devient progressif sur la part du successible.

Les lois du 31 décembre 1917 et du 25 juin 1920 conservent cet impôt et ses caractères. Mais de plus, elles considèrent la fortune du défunt et critiquent sa légitimité d'après les idées sociales en cours : elles ajoutent un nouvel impôt dont le taux varie selon le capital délaissé et les charges de famille qui l'ont grevé, tandis qu'elles déchargent les successions des personnes qui ont élevé de nombreux enfants. Ces innovations sont établies au moyen de la taxe successorale et des déductions pour enfants du défunt.

3. La taxe successorale et les déductions. — La taxe successorale est donc un impôt :

Progressif sur le capital de la succession ;

Et variable selon le nombre d'enfants du défunt jusqu'au troisième.

Le système des déductions conduit à un allègement progressif des droits de mutation d'autant plus important que le défunt a élevé plus d'enfants à partir du quatrième. C'est le prolongement de l'effet de la taxe successorale.

4. Complexité des droits de succession. — Le montant des droits de succession est fonction de cinq variables classées en deux groupes. Ces variables sont :

1° Le capital de la succession et le nombre d'enfants du défunt, au moyen de la taxe successorale et des déductions ;

2° L'émolument de chaque ayant droit, son degré de parenté et ses charges de famille, au moyen des droits de mutation par décès, qui sont les anciens droits de succession.

Cette complexité est aggravée dans la mesure où la loi fiscale s'éloigne du droit civil : des avantages entre vifs sont incorporés aux successions, des présomptions grèvent certains biens ou certaines personnes, certains successeurs sont exempts de taxe successorale ou du droit de mutation, ou de l'un et de l'autre, en tout ou en partie ; enfin, la loi du 4 août 1926 établit des maxima qui combinent et amputent la taxe et les droits, et empêchent l'application normale de la loi fiscale.

La taxe successorale, nouvel impôt mal venu, a été insérée dans le cadre antique et disloqué de la loi de frimaire. Cet impôt de caractère moderne, qui veut frapper la succession, est assujetti aux lois sur les droits de mutation qui frappent l'héritier ; le but de la taxe se perd dans l'application des lois qui la régissent.

5. Objet et divisions de l'ouvrage. — Ce travail a pour but de chercher ce que peut être la taxe successorale et d'étudier le droit nouveau qu'elle crée dans les rapports du fisc et des héritiers. Après avoir étudié rapidement sa naissance on cherchera la valeur économique qu'elle pourrait avoir. On étudiera ensuite les principes qui la régissent : on verra si l'on doit la soumettre aux règles du passif de la succession ou à celles des droits de mutation par décès ; des applications pratiques montreront l'intérêt de cette recherche. Puis on verra comment le testateur et les héritiers peuvent accommoder le nouvel impôt à leur goût et en frustrer le Trésor. Des formules, à la fin, résumeront cet ouvrage en illustrant les controverses.

CHAPITRE PREMIER

APERÇU HISTORIQUE

6. La taxe successorale est née en pleine guerre. — Elle est le fruit des exigences budgétaires adaptées aux conceptions du temps sur la défaveur du capital et l'intérêt des familles nombreuses. Les aggravations successives de son taux jalonnent la période d'inflation qui a suivi la guerre. La limitation de ce taux, en 1926, en marque la fin.

7. Loi du 31 décembre 1917. — La taxe a été créée par l'article 10 de la loi de budget du 31 décembre 1917. Elle était un impôt progressif sur le capital de chaque succession où le défunt laissait moins de quatre enfants vivants ou représentés et variait selon le nombre de ces enfants. Cette taxe, unique pour chaque succession et soumise aux règles générales des droits de mutation par décès, était alors avancée par les successeurs universels, mais les autres ayants droit, notamment les légataires particuliers, devaient la supporter pour une part proportionnelle à leurs droits en remboursant les successeurs universels.

L'article 15 ajoutait aux enfants existants ceux victimes de la guerre. L'article 16 exemptait de la taxe les établissements publics. Enfin la taxe successorale se superposait aux anciens droits de mutation par décès qui restaient dûs intégralement.

8. Difficultés d'application. — Sur chaque bien transmis par décès il était perçu deux impôts : la nouvelle taxe et les

anciens droits de mutation. Le texte de la loi, les principes du droit et l'absence de débats parlementaires conduisaient à cumuler ces impôts en les calculant sur la même valeur. Or, le ministre des finances s'était engagé par lettre adressée à la Commission des finances de la Chambre à déduire la taxe successorale supportée par chaque héritier pour calculer ses droits de mutation. L'Administration a admis cette déduction (n° 60). Le législateur croyait avoir aboli toute difficulté technique pour l'Enregistrement en imposant le paiement de la taxe aux successeurs universels qui souscrivaient déjà la déclaration générale de la succession (Rapport de M. Landry, *J. O.* 22 janvier 1918, p. 1789). Mais pour le calcul des droits de mutation dus par un légataire, il fallait connaître la part de taxe restant à sa charge, quoiqu'avancée par les héritiers. Aussi, lorsque le dépôt des déclarations des héritiers et des légataires ne coïncidait pas, le receveur devait se contenter d'évaluations et de perceptions provisoires et arbitraires, suivies de restitutions ou de perceptions supplémentaires, compliquant son travail et ses rapports avec les redevables.

Quant aux difficultés de droit civil qu'offrait le recours des héritiers contre les légataires pour le paiement de la taxe, elles ne paraissent jamais avoir inquiété le législateur : le légataire particulier pouvait contrôler la déclaration de l'héritier, en critiquer la consistance et les évaluations, s'immiscer dans les affaires de la succession. L'héritier n'avait aucune garantie pour le remboursement de la part de taxe qu'il avait avancée. Obliger l'héritier à la totalité de la taxe et lui laisser la charge et l'ennui du recours contre le légataire était pratique pour le Trésor, mais c'était de la mauvaise législation civile.

L'administration, par la loi du 25 juin 1920, a fait supprimer ces difficultés en faisant supprimer le recours.

9. Loi du 25 juin 1920. — Cette loi (art. 29) augmente la taxe en relevant son taux et en avançant le terme de sa progression de 50 à 500 millions. La loi de 1917 cherchait l'avantage des enfants nombreux, héritiers. La loi de 1920 s'efforce d'équilibrer au moyen de la taxe successorale les dépenses inégales que le défunt, plus ou moins chargé de famille, a supportées ou évitées : l'article 33 ajoute aux enfants existants ceux décédés à plus de seize ans et, lorsque le défunt a élevé plus de quatre enfants, l'article 30 alinéa 2 permet de déduire pour le calcul des droits de mutation 10 % de la succession par enfant en sus du quatrième.

L'article 29, voté sur l'initiative du gouvernement, supprime le recours des successeurs universels contre les autres ayants droit. Ils restent seuls à supporter définitivement la taxe. Il en résulte une disproportion entre l'émolument de l'héritier et les droits de succession qu'il paie, car, outre les droits de mutation ordinaires, il paie la taxe afférente à son émolument et à celui des légataires particuliers.

L'article 30 limitait les droits à la charge d'un héritier à un total de 80 % de son émolument, tant pour sa part de taxe que pour ses droits de mutation.

Les travaux préparatoires, pour justifier la suppression du recours, font de la taxe la restitution à l'Etat des impôts que le défunt, n'ayant pas ou peu d'enfants, a évité de payer pendant sa vie, une dette du défunt dont la perception est reculée à son décès, et à laquelle, comme à tout passif, le légataire particulier ne contribue pas. Cet argument a suffi pour traiter la taxe comme un véritable passif de succession.

10. Loi du 22 mars 1924. — Cette loi ajoute deux décimes à la taxe. Ce sont ses tarifs qui sont encore en vigueur. (L'article 15 du projet du budget pour 1930 supprime ce double décime).

11. Loi du 3 août 1926. — Cette loi, destinée en partie à rendre au contribuable la confiance dans les finances du pays, ne pouvait guère augmenter des droits de succession si élevés. L'article 19 abaisse les maxima de droits à la charge de l'héritier à 25, 35 ou 40 % selon la parenté. Cette limitation porte sur la taxe et sur les droits de mutation. Une partie de la taxe peut donc tomber en non-valeur en considération de la parenté, de l'émolument et des droits de mutation de l'héritier, et ce fait se concilie mal avec la doctrine qui voit encore un passif de succession dans la taxe successorale.

12. Evolution probable. — Les imperfections actuelles de nos impôts sur les successions sont certaines. Ils sont répartis inéquitablement entre les héritiers et les légataires ; les maxima actuels limitent leur progressivité aux faibles successions ; le testateur averti peut faire de ses héritiers des légataires particuliers qui éludent le paiement de la taxe. Aussi peut-on prévoir une refonte prochaine de notre législation fiscale des successions.

CHAPITRE II

APERÇU DU CARACTÈRE ÉCONOMIQUE

13. L'étude des caractères économiques et sociaux de la taxe successorale présente quelque intérêt, car ce sont ces caractères qui justifient la doctrine qui voit dans la taxe plus une dette de la succession qu'un droit de mutation.

La taxe successorale est, nous le savons, un impôt supplémentaire perçu sur toute succession où le défunt laisse moins de quatre enfants. Elle est d'autant plus lourde que le défunt a eu moins d'enfant, et ses taux moyens sont d'autant plus forts que l'actif de la succession est plus élevé.

14. La taxe successorale est un impôt. — La commission des finances de la Chambre, inventeur du nouvel impôt, l'a appelé taxe successorale. L'article 30 de la loi du 25 juin 1920 consacre cette appellation. Mais cet impôt n'est pas une taxe. Une taxe est, par définition, la rémunération forfaitaire et forcée d'un service particulier rendu par l'administration. On la considère volontiers comme indispensable et équitable ; elle est en général modérée et bien tolérée par le contribuable. Cela explique-t-il que notre législateur appelle taxe toute sorte d'impôt ?

15. Caractères généraux. Projets en présence. — La taxe successorale est venue à une époque où l'on sentait que les charges énormes de la guerre ne pouvaient se payer que par le sacrifice d'une partie des capitaux qu'elle devait sauvegar-

der, et où l'on constatait l'utilité des familles nombreuses qui donnaient leurs enfants à la patrie et qui devaient dans l'avenir remplacer les vies prises par la guerre.

Aussi la taxe successorale est-elle un impôt sur le capital, bien que perçue au décès de son détenteur, et aménagée pour favoriser les familles nombreuses. Elle est également un impôt sur les successions, car l'impôt sur les successions était alors politique, facile et productif.

Les lois d'impôt s'apprécient en les comparant aux impôts qu'elles ont évités. Le premier projet du gouvernement pour 1918 (*J. O.*, 7 août 1917) créait une taxe annuelle perçue pendant la vie du contribuable sur les capitaux qu'il avait recueillis à titre gratuit. Un deuxième projet faisait de l'Etat l'héritier nécessaire d'une part d'enfant réservataire. Le dernier projet du gouvernement se contentait d'augmenter considérablement tous les droits de succession, et ceux des enfants et du conjoint d'autant plus que les enfants étaient peu nombreux. Enfin la commission de législation fiscale de la Chambre proposa la « Taxe Successorale » qui fut adoptée.

La taxe successorale est un impôt. C'est un impôt d'un bon rapport et d'une perception facile. C'est dit-on la raison et l'excuse de tout impôt d'enregistrement (cf. Pilon I,8). Mais pourquoi l'a-t-on créée ? Nous rechercherons dans le présent chapitre si l'on peut retrouver ce qu'on a voulu faire et nous essaierons de voir ce qu'on a fait.

16. La taxe, impôt sur le capital. — Les droits de mutation par décès sont un impôt sur le capital qui échoit à l'héritier. La taxe successorale est un impôt sur la richesse acquise par le défunt, sur le capital qu'il a possédé, mais, perçu à son décès, au moment où il n'en est plus possesseur et où les héritiers n'en sont pas en possession effective ; au moment « où, par la mort de son détenteur, la richesse s'offre

d'elle-même » (M. Bokanowski, Chambre 22 mars 1917, *J. O.*, du 23, p. 819). La taxe est un succédané de l'impôt sur le capital, la seule forme et la forme dissimulée sous laquelle notre pays puisse le tolérer.

Les projets contemporains et les débats parlementaires éclairent ce caractère. Le rapporteur de la commission de la Chambre (*D. P.*, 18.4.18) constate : « En ce moment il est bien difficile de songer à établir un impôt général sur le capital, il est de bons esprits qui estiment qu'il convient de laisser les gens conserver et accroître leur fortune sauf à faire intervenir le fisc lorsque, eux décédés, cette fortune devra être dévolue à d'autres personnes », et M. Bokanowski (*loc. cit.*) préfère la taxe successorale à un impôt immédiat sur le capital, car « elle met le sacrifice à la charge de la génération suivante ; elle laisse au vivant la disposition de ses ressources et ne le gêne en rien dans son activité productrice ».

En effet la taxe successorale ne dépend que du défunt : de sa fortune et des enfants qu'il a élevés. Elle est, modalités de perception mises à part, ce que serait un impôt extraordinaire et unique sur le capital. Son taux très élevé dépasse la légitime compensation des charges de famille ; elle frappe même la succession de l'enfant en bas-âge à qui on ne peut reprocher de n'avoir pas d'enfant. Elle ne peut s'expliquer seulement par les avantages qu'on a voulu accorder aux familles nombreuses. Sa progressivité très accentuée en fait un impôt démocratique, ce qui est le principal caractère de l'impôt sur le capital.

17. La taxe et les familles nombreuses. — La variabilité de la taxe en raison du nombre d'enfants du défunt est son caractère le plus saillant.

1^o *La taxe et la natalité.* — Le législateur de 1917 et de 1920

a été ému par le déficit démographique de la France, d'autant plus douloureux qu'il fallait réparer les pertes de la guerre.

Il a voulu encourager les familles nombreuses et pénaliser les familles qui tirent leur bien-être de l'absence d'enfants. C'est ainsi qu'il a établi l'impôt dû par une famille normale de 4 enfants « car, dans la France anémiée par les pertes terribles de la guerre, il sera indispensable de ne regarder comme normale que la famille de quatre enfants » (Rapport supplémentaire de M. Landry), et qu'il a surtaxé les successions des personnes ayant moins de quatre enfants « pour l'intérêt national et l'avenir de la population » (*eod. loc.*).

L'exemption ou la réduction de taxe ne profitait [à l'origine, jusqu'à la réforme de la loi de 1920, qu'aux enfants du défunt. Elle ne profitait pas en principe aux ascendants et aux collatéraux, car les enfants décédés ne comptaient pas, et c'est un principe que l'administration a pu maintenir jusqu'en 1922. La taxe était donc aménagée en faveur de la famille nombreuse représentée par ses enfants, et le rapporteur de la loi de 1920 pensait que les collatéraux devaient payer la taxe au tarif le plus élevé quelles qu'aient été les charges du défunt (n° 44).

La taxe n'est qu'un encouragement indirect aux familles nombreuses, car les familles nombreuses ne la doivent pas, ou ne la doivent que réduite. Elle apparaît, dans l'esprit du législateur comme dans son texte, une sanction contre les familles peu nombreuses. Mais cette tendance qui a influé sur l'élaboration de la taxe ne peut être sérieusement retenue, car la taxe frappe la succession des parents qui « ont fait largement leur devoir, qui ont vaincu l'égoïsme, la peur légitime de l'enfant », lorsque l'enfant n'a pas vécu jusqu'à 16 ans.

2° *La taxe compensation des charges supplémentaires.* —

Depuis longtemps on sentait que la dénatalité française était aggravée par une fiscalité très lourde aux familles nombreuses. M. Bertillon remarquait : « En toute occasion, le fisc accable les familles nombreuses et ménage les familles peu nombreuses, il n'y a pas de droit compensateur établi aux dépens du fils unique » (*Revue politique et parlementaire*, 10 juin 1897). La taxe réalise ce droit compensateur et au delà. Dans l'esprit du législateur de 1917 elle doit ramener la succession d'une personne sans enfant à ce qu'elle serait si cette personne avait élevé une famille normale en l'obligeant à verser à la collectivité les bénéfices réalisés de ce chef : elle doit niveler les successions à la hauteur de la succession du père de quatre enfants. La taxe devait alors compenser non seulement les charges de toute nature économisées, charges fiscales et dépenses déduction, mais aussi les frais de règlement de la succession entre de nombreux enfants et même les frais de transmissions postérieures du patrimoine entre les frères et sœurs. La loi du 25 juin 1920 poursuit cette idée : elle tient compte des enfants décédés à plus de 16 ans.

3° *La taxe, compensation des impôts supplémentaires.* — Les motifs de la loi de 1920, d'initiative gouvernementale, sont destinés à justifier l'exonération du légataire particulier (n^{os} 9, 22). Ils méconnaissent cette compensation de toutes les charges et ramènent la taxe à la compensation des seuls impôts supplémentaires payés à l'Etat par les familles nombreuses. La taxe devient pour les rapporteurs de la loi la restitution à l'Etat des impôts dont le défunt l'a privé pendant sa vie grâce à une situation de famille anormale.

Ce nouveau caractère ne peut se justifier. On augmente le taux de la taxe alors qu'on restreint les charges qu'elle compense. Les impôts évités sont périodiques : ils sont payés sur les revenus et sont déjà égalisés en principe grâce aux

modalités des impôts sur le revenu. La taxe, pour une succession opulente sans enfant, est hors de proportion avec les charges de toute nature économisées et *a fortiori* avec les impôts évités.

4^o *Surtaxe sur le profit supplémentaire.* — La taxe successorale, étant en principe la compensation des dépenses supplémentaires des familles nombreuses, ne devrait être assise que sur les revenus économisés par le défunt, et non sur le capital qu'il n'a fait que conserver. Elle pourrait être une surtaxe sur l'accroissement de profit qui provient à l'héritier d'une situation jugée inéquitable et socialement répréhensible. Cette surtaxe serait assise sur le capital de la succession, puisqu'il est impossible d'en distinguer les économies capitalisées. Cette idée ne peut guère s'accorder avec la loi de 1920 qui exempte le légataire particulier de toute taxe.

5^o *Résumé.* — Trois ordres de motifs se sont confondus pour aménager la taxe en faveur des familles nombreuses.

Le premier est un élément vague et moral : encouragement à la natalité, et idée d'une sanction contre les familles peu nombreuses.

Le deuxième favorise les familles nombreuses en la personne des enfants. C'est le tempérament de la division de l'héritage et une revanche posthume contre le bien-être du célibataire et de la famille peu nombreuse.

Le troisième se fonde sur la justice, sur l'équité, soit en équilibrant les charges entre les familles nombreuses et les familles sans enfant, soit en se contentant de compenser les impôts supplémentaires.

Les deux premiers paraissent avoir dominé en 1917 : on a fait quelque chose pour les familles nombreuses. Le troisième, qui donne un but précis à la taxe et qui permet d'en discuter les taux, se dégage des lois de 1917 et de 1920.

Seule la conception de la taxe considérée comme compensation des charges de toute nature, correspond à peu près à ce qu'elle est actuellement. Mais cette compensation, dont le taux a varié trois fois et reste excessif, est arbitraire.

On ne peut concilier ce caractère avec le fait que la taxe est due dans la succession d'un enfant, et l'on doit regretter que seuls comptent pour le calcul de la taxe, les enfants décédés à plus de 16 ans, alors que leur éducation est presque terminée à cet âge.

La progressivité de la taxe qui frappe beaucoup plus fort les grosses successions que les petites ne peut s'accorder avec cette notion de compensation approximative des charges ou des impôts évités.

En résumé la taxe est, pour les familles nombreuses, moins un acte de prévoyance qu'un acte de justice, et cet acte de justice profite plus aux héritiers qu'au défunt.

18. La taxe, droit de succession. — Quels que soient les motifs qui ont présidé à l'élaboration de la taxe, et à la détermination du son montant, la taxe est un impôt sur la succession, perçu à l'occasion du décès sur les biens de la succession, et la loi l'assujettit expressément aux lois sur les mutations par décès.

1^o La taxe a été un moyen d'augmenter les droits de succession en appropriant cette augmentation aux idées nouvelles. Elle se recommande de la facilité et de la productivité des droits de succession, ainsi que de l'accoutumance séculaire de l'assujetti : comme eux, elle est moins un impôt qu'on débourse qu'une retenue sur le don du sort. Elle n'a pas d'autres répercussions que la nécessité de réaliser des valeurs successorales pour la payer.

Pour certains elle n'est tolérable que parce qu'elle est

nécessaire, pour d'autres elle est un acheminement vers l'application de doctrines socialisantes. Le rapporteur à la Chambre reconnaît que l'Etat qui autorise l'héritage peut le frapper d'un impôt arbitraire et il estime que la réduction de l'héritage (en attendant sa suppression) est le meilleur encouragement à l'activité et à l'initiative personnelles (Rapport de M. Landry cité).

La taxe, impôt de superposition aux droits de mutation par décès, partage les défauts des droits de succession en les aggravant. Les présomptions de propriété et de valeur et l'interdiction de déduire de nombreuses dettes en font une charge lourde, d'autant plus pénible qu'elle est mal répartie, et que la taxe aggrave encore.

2^o La taxe est un droit de succession distinct, superposé aux anciens droits de mutation. Elle est nécessairement distincte, car elle tient compte d'autres variables. Elles est superposée, car elle augmente les droits de succession : on a dit au Parlement qu'il fallait mettre en relief les sacrifices demandés au pays, mais M. Canal (thèse, p. 26) y voit une élégance « pour tirer deux moutures d'un même sac ».

L'harmonie de la taxe et des droits de mutation exige, d'après la Commission de législation fiscale de la Chambre, la progressivité du tarif, car une taxe proportionnelle aurait cette « conséquence inadmissible » de faire payer à l'enfant unique d'une petite succession un taux plus élevé qu'aux enfants nombreux d'une grosse succession (Rapport de M. Landry cité) : Un neveu qui hérite de 100.000 francs, doit payer moins que deux neveux qui recueillent chacun la même somme dans une succession deux fois plus importante ; cela est évident pour certains.

3^o Bon gré, mal gré, la nécessité a fait entrer la taxe, produit d'une conception nouvelle, dans la législation toute faite des mutations par décès qui n'était pas préparée à la rece-

voir. On ne peut s'étonner de la contradiction qui existe entre les caractères économiques de la taxe qui ne tiennent pas compte des héritiers et qui pourraient conduire à faire de la taxe un passif de succession, et les règles de liquidation et de perception qui en font un droit de mutation dû par l'héritier. La taxe successorale est un vin nouveau versé dans une vieille outre, elle a pris l'odeur de l'outre.

19. Caractères actuels de la taxe successorale. — Les éléments contradictoires que nous avons passés en revue, souvent vagues et à peine avoués, se sont fondus dans notre taxe successorale. Le législateur devait augmenter l'impôt sur les successions ; il y a réussi d'une manière neuve mais imparfaite, et les nécessités de notre législation fiscale ont empêché la taxe de s'adapter à aucun des buts économiques qu'on avait pu lui assigner. Son taux a été augmenté deux fois, en 1920 et en 1924. Son caractère de droit de mutation a été compromis en 1920, lorsqu'on en a exempté le légataire, il lui a été restitué en 1926 grâce à l'application des maxima nouveaux (n° 54).

Le caractère économique de la taxe préside à son calcul. Mais une fois que la taxe théorique est calculée, elle perd tout caractère propre pour devenir un droit de mutation dû dans des proportions diverses par les héritiers, et qui, selon leur qualité et leur émolument, va disparaître ou se réduire (n° 50 et s.). La taxe, alors, n'a plus de caractère particulier : elle se souvient seulement de ce qu'elle aurait pu être, car elle augmente quelquefois les droits des seuls successeurs universels dans des proportions variables selon le nombre d'enfants du défunt et le capital de la succession ; et on voit encore les praticiens discuter de la façon dont on devra la payer.

Pour résumer cette étude nous relèverons le mot de M. le député Alexandre Varenne, dit avant la naissance de la taxe :

« Il s'agit ici d'un impôt sur le capital, perçu non plus sur le *de cujus* puisqu'il n'existe plus, mais sur ses héritiers. C'est le moment où l'impôt paraît le moins lourd au contribuable. Si vous diminuez par souci d'harmonie, d'équilibre, la taxe qui vous est présentée, vous serez amené à grossir d'autres impôts. » Ces conseils ont été suivis.

20. Les déductions pour enfants du défunt. — La taxe successorale augmente les droits de succession dus par les héritiers d'une personne qui a élevé moins de quatre enfants. L'article 30 de la loi du 25 juin 1920 les allège lorsque le défunt a eu plus de 4 enfants. En effet les droits de mutation par décès sont alors calculés sur la succession diminuée de 10 % avec maximum de 15.000 francs par enfant en sus du quatrième. Comme la taxe successorale, la déduction pour enfants du défunt a pour but de favoriser les familles nombreuses, notamment en compensant les charges que le défunt a supportées pour élever ses enfants ; elle est contemporaine des réductions et des majorations des impôts sur le revenu pour les charges de famille de l'imposé ; l'inspiration est la même. Le législateur n'a envisagé que le cas le plus simple où les enfants seuls sont héritiers, mais la déduction profite aussi aux légataires particuliers, tandis que la taxe n'est pas payée par eux (n° 63 et s.).

La réduction des droits qui profite à chaque héritier est donc calculée sur les plus hautes tranches de sa part héréditaire nette ; son taux est donc d'autant plus élevé que la succession est plus forte, mais malheureusement, alors que la taxe est infinie, le maximum de déduction se trouve atteint lorsque la succession est de 150. 000 francs (n° 65).

21 Comparaison avec les droits de donation. — Les droits d'enregistrement des donations entre vifs sont l'équivalent

des droits de succession : dans certains cas les parties ont le choix de payer des droits de succession ou des droits de donation (valeurs dont les revenus ont été encaissés par le défunt, loi du 18 avril 1918, art. 17) ; lorsque le droit de donation a été payé sur une valeur appartenant au défunt, ni la taxe successorale, ni les droits de mutation ne sont dus sur cette valeur, quand même elle profiterait à un tiers par suite de rapport ou de réduction (Besson, 422; Girard, p. 286, n° 79). Les droits de succession sont devenus progressifs, les droits de donation sont restés proportionnels. Les deux droits qui sont économiquement équivalents se sont éloignés et ne peuvent se rapprocher. Tout au plus peut-on demander qu'il existe dans les circonstances les plus communes une corrélation entre les deux droits, et un traitement de faveur pour les donations qui sont volontaires, faciles à dissimuler, et qui sont à la base de la fondation de la famille.

Cette équivalence est frappante depuis que les tarifs des donations à l'époux et aux enfants varient selon le nombre d'enfants du donateur, comme le montant cumulé de la taxe et des droits de mutation. Le tableau ci-dessous marque le parallélisme de ces impôts : en ligne directe les droits de succession dus par les enfants sont moins élevés que les droits de donation pour 20.000 frs, ils sont compris entre les droits de donation par contrat de mariage et ceux de donation hors contrat pour 100.000 frs, et ils sont plus élevés que les droits de donation pour 500.000 frs.

La taxe est donc économiquement autre chose qu'un passif de succession. C'est un droit de mutation qui, ajouté aux anciens droits de mutation par décès, forme les droits de succession équivalents aux droits de donation. On doit conclure que l'enfant débiteur d'un rapport sur lequel les droits de donation ont été payés ne doit plus de taxe successorale sur ce rapport. Ce serait un double emploi (n° 107).

Comparaison des droits de donation
et des droits de succession

	Droits de succession payés par l'enfant non doté			Droits de donation payés par l'enfant doté	
	Part de taxe	Droit de mutation	Total	Par contrat	Hors contrat
I. — Don ou part héréditaire de 20.000 francs.					
1 enfant.....	432	702	1.132	1.320	2.280
2 enfants.....	216	711	927	1.080	1.800
3 enfants } 2 enfants dotés...	108	715	823	840	1.320
} 1 enfant doté.....	162	713	875	840	1.320
4 enfants.....	néant	720	720	840	1.320
II. — Don ou part héréditaire de 100.000 francs.					
1 enfant.....	4.056	4.437	8.493	6.600	11.400
2 enfants.....	2.028	4.570	6.598	5.400	9.000
3 enfants } 2 enfants dotés...	1.014	4.626	5.640	4.200	6.600
} 1 enfant doté.....	1.257	4.613	5.870	4.200	6.600
4 enfants.....	néant	4.680	4.680	4.200	6.600
III. — Don ou part héréditaire de 500.000 francs.					
1 enfant.....	32.556	32.141	64.697	33.200	57.000
2 enfants.....	17.028	33.351	50.379	27.000	45.000
3 enfants } 2 enfants dotés...	7.764	34.073	41.837	21.000	33.000
} 1 enfant doté.....	10.632	33.851	44.483	21.000	33.000
4 enfants.....	néant	34.680	34.680	21.000	33.000

22. Le légataire particulier et la taxe successorale. — Le législateur de 1917 a obligé le légataire particulier à contribuer au paiement d'une quote-part de la taxe et cela lui a paru naturel. La loi du 25 juin 1920 supprime cette contribution. L'exposé des motifs et les rapporteurs en donnent deux raisons : restituer à la taxe son caractère de prélèvement en compensation des impôts évités et par suite de passif héréditaire (n° 9) ; et supprimer « cette conséquence inadmissible résultant du caractère progressif du tarif que les

légataires particuliers d'une même somme sont assujettis à une taxe d'autant plus élevée que le défunt était plus riche », et « d'autant plus inadmissible que les bénéficiaires de legs peu importants sont des personnes peu fortunées, des domestiques notamment ».

Le premier argument contredit la loi de 1917 et se comprend mal (n° 17), il n'a pas eu d'autre but que de justifier la suppression désirée par l'administration du recours contre les légataires.

Le deuxième est naïf : s'il est inadmissible que les légataires d'une même somme paient des droits différents selon la fortune du défunt, il est aussi inadmissible que les héritiers qui recueillent une même somme paient des droits différents selon l'importance de la fortune du défunt et le nombre des héritiers. (n° 18.2), et il est injustifiable de rejeter le fardeau de la taxe du légataire sur l'héritier. Quant au dernier argument, s'il est bon pour le petit légataire, dont le legs est souvent rémunératoire, il ne devrait pas profiter au légataire de sommes importantes, et il faut remarquer que la taxe est une faible charge à côté des droits de succession qui sont au moins de 32,40 % alors que le maximum de la taxe et des droits est de 40 %.

Il en résulte un manque de proportion remarquable entre les droits de mutation dus par le légataire et les droits supportés par l'héritier, qui paie, outre ses droits de mutation, la taxe afférente à son émolument et à celui du légataire. Les droits payés par le légataire ne sont plus comparables aux droits de donation (n° 21). Sous l'empire de la loi de 1920, la part héréditaire de l'héritier pouvait être absorbée par ses droits de succession, d'après la doctrine généralement admise jusqu'à l'arrêt de la Cour de Cassation du 6 mars 1929. Depuis la loi de 1926, le péril est conjuré, mais alors une partie de ses droits de succession tombe en non valeur au préjudice

du Trésor (n° 54) et de la conception de la taxe, passif de succession, qui a motivé ces conséquences.

Lorsque les legs sont importants, la volonté du défunt, surtout avant la loi de 1926, risque d'être méconnue. En faisant son testament, le testateur consulte son cœur et sa fortune, il ne sait pas que la taxe est une dette posthume que seuls ses héritiers connaîtront et paieront, et il croit dans son ignorance que les droits de succession sont à peu près équitablement répartis (Canal, thèse, p. 48).

Quel que soit le caractère économique de la taxe, celle-ci est due parce que le défunt n'a pas eu d'enfant. Elle devrait être payée par ceux qui profitent de cette circonstance, et ceux-là sont les héritiers et les légataires. Le legs est en effet proportionné à la fortune du défunt, fortune qui dépend du nombre d'enfants qu'il a élevés ; ou le légataire devrait normalement payer alors une part de la taxe, ou le défunt est en faute de n'avoir pas exempté le legs de droits. Aussi peut-on souhaiter et prévoir une meilleure répartition de la taxe sur ce point.

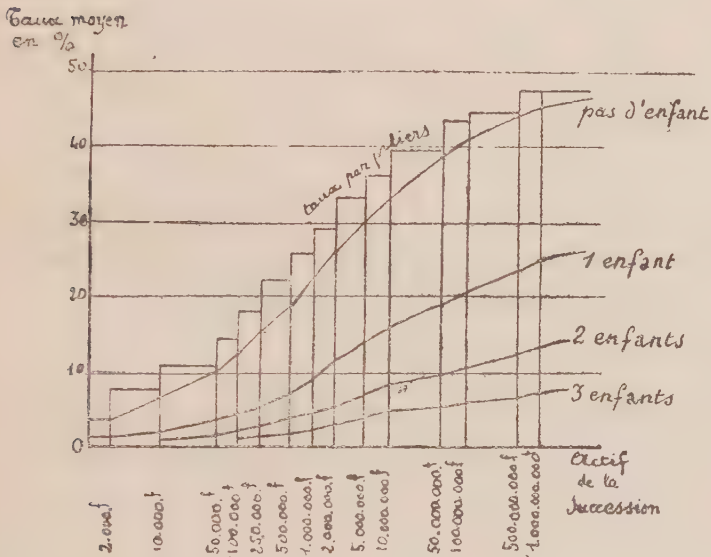
23. Importance pratique. — Les taux de la taxe successorale sont résumés schématiquement dans le tableau I. Leurs caractères principaux sont leur progressivité accentuée et leur montant exagéré.

Le tableau II suppose qu'une succession d'importance variable est dévolue à un non-parent, à un neveu ou au conjoint. Le taux moyen de la taxe est figuré par la courbe T. L'ordonnée comprise entre cette courbe et les courbes respectivement désignées D_1 , D_2 , D_3 représente le montant des droits de mutation dus par le non-parent, le neveu et le conjoint, en sorte que le taux moyen total de la taxe et des droits est donné par l'ordonnée de cette dernière courbe.

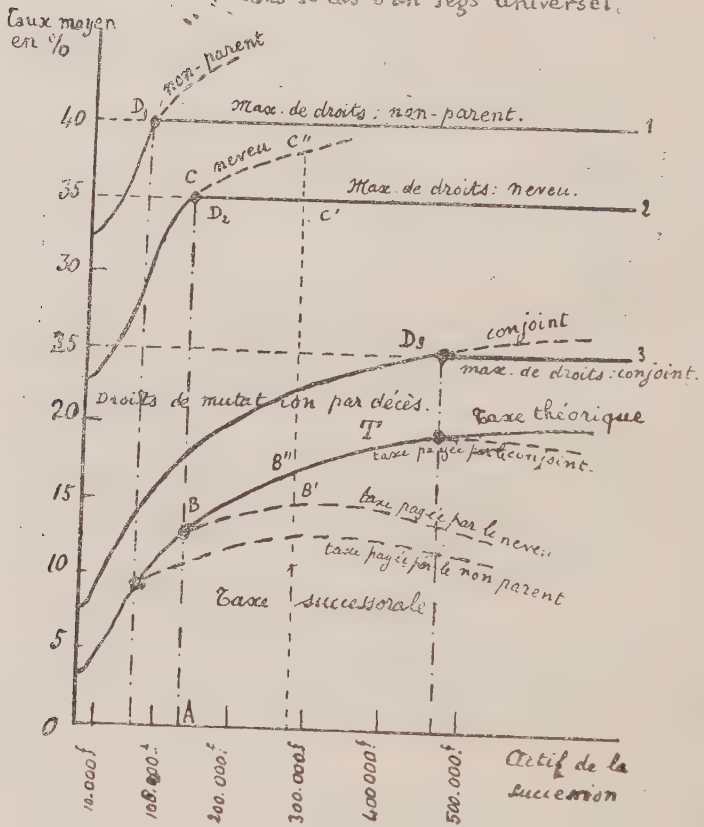
Ce tableau montre pour quelle importance de la succession

chaque successeur atteint son maximum de droits (A C pour le neveu) et la réduction qui en résulte pour la taxe (de A' B'' à A' B' pour le neveu) et pour les droits de mutation (de B'' C'' à B' C').

I. Taux de la taxe successorale.



II. Importance de la taxe successorale et des droits de mutation par décès dans le cas d'un legs universel.



CHAPITRE III

ÉTUDE DE LA TAXE SUCCESSORALE

§ 1. — Principes généraux.

24. Principes. — « Il est perçu... une taxe progressive et par tranches sur le capital net global de la succession... Sont applicables à la taxe établie par le présent article les dispositions qui régissent la liquidation, le paiement et le recouvrement des droits de mutation par décès, ainsi que les pénalités pour défaut de déclaration dans le délai, omission ou fausse évaluation. Le paiement de la totalité de la taxe est effectué par les héritiers, donataires ou légataires universels ou à titre universel, dans les mêmes délais que les droits de mutation par décès. » (Loi du 31 décembre 1917 art. 10 modifié par loi du 23 juin 1920, art. 29 ; C. E. 293.)

La taxe successorale a donc ses règles propres concernant :

Son assiette, qui est le capital net global de la succession ;

Son tarif qui est progressif et par tranches, variable selon le nombre d'enfants du défunt ;

Ses débiteurs, qui sont les successeurs universels et à titre universel, à l'exclusion des autres ayants droit à la succession.

Pour le surplus, elle est régie par la législation des droits de mutation par décès ; la loi l'y assujettit expressément en ce qui concerne la liquidation, le paiement et le recouvre-

ment, et les pénalités pour défaut de déclaration dans le délai, omission ou fausse évaluation. Elle se trouve donc régie par cette législation pour :

La liquidation : soit l'évaluation des biens et l'application du tarif ;

Le recouvrement : soit la compétence des bureaux, la déclaration, les délais, les garanties du paiement, les mesures du contrôle ;

Et les sanctions, pour défaut ou retard de déclaration, insuffisance d'évaluation et omission des biens.

25. Les lois applicables à la taxe. — La loi assimile donc la taxe successorale aux droits de mutation, mais elle énumère les éléments qui sont ainsi assimilés ; cette énumération reste incomplète et, comme il s'agit de droit fiscal, elle est restrictive.

La taxe successorale doit pourtant être régie par les règles du droit fiscal des mutations par décès, telle est sa nature. Elle est un droit de succession perçu sur l'enregistrement d'une mutation par décès, elle entre dans les dispositions sur les droits de mutation par décès. La loi du 31 décembre 1917 en a fait un supplément aux droits de mutation dus par chacun des successeurs aux biens héréditaires, et la taxe a conservé sa nature bien que certains des successeurs en aient été exemptés en 1920. C'est ainsi que la Cour de cassation estime qu'au regard de la taxe le mot enfant ne peut avoir d'autre sens que pour les droits de mutation par décès (n° 46).

La taxe successorale est soumise au droit fiscal des successions. Et le droit civil, qui est le droit commun suprême, doit s'appliquer à tout ce que ce droit spécial ne résout pas (Pilon I.93). Il en est ainsi pour l'obligation et la contribution au paiement de la taxe que la loi du 25 juin 1920 ne prévoit pas et que le droit fiscal ignore.

26. Exigibilité de la taxe et des droits de mutation. — La législation de la taxe est en désaccord avec celle des mutations par décès pour l'exigibilité de l'impôt : la taxe est assise sur le capital de la succession. Or des lois d'exception soumettent aux droits de mutation par décès des biens qui ne font pas partie de ce capital : tels sont les capitaux d'assurance sur la vie et les donations soumises au prédécès du donateur, de plus des présomptions de propriété s'appliquent aux seuls droits de mutation par décès. L'exigibilité des droits de mutation sur ces biens entraîne-t-elle celle de la taxe sur ces mêmes biens ?

Pour la Régie de l'Enregistrement l'assimilation des règles de liquidation impose l'exigibilité de la taxe successorale partout où le droit de mutation est exigible : les deux impôts coexistent dans tous les cas car la taxe est un impôt superposé aux droits de mutation (cf. n° 32.1). Le texte ne comporte pas pareille extension. La liquidation d'un droit est en dehors de l'exigibilité de ce droit : elle est seulement l'ensemble des règles qui, partant d'une matière imposable donnée, permettent d'établir la quotité de l'impôt (R. E. 7802, 111).

Toutefois il est admis, et la jurisprudence est conforme, que la taxe est due sur les biens assujettis aux droits de mutation, que cet assujettissement résulte de lois antérieures ou postérieures à la taxe successorale (n° 30).

Ainsi la taxe est due :

1° Lorsque les droits de mutation sont exigibles en vertu d'une présomption de mutation par décès, soit en ce qui concerne : 1° Les immeubles et fonds de commerce inscrits au nom du défunt ; 2° La part virile du défunt dans un compte indivis ou dans le contenu d'un coffre loué conjointement ; 3° Les biens dont les revenus ont été perçus par le défunt et qui sont en la possession des héritiers ; 4° Et les biens

dont le défunt avait l'usufruit et dont la nue propriété appartient à l'un de ses successibles (n^{os} 116 et s.).

2^o Et lorsqu'une loi soumet aux droits de mutation par décès des biens faisant l'objet d'une mutation entre vifs, soit : 1^o Sur les donations soumises à la condition du prédécès du donateur ; 2^o Et sur les capitaux d'assurances sur la vie, dus à raison du décès du souscripteur.

En supposant que la taxe soit exigible sur ces biens, il se pose deux questions : 1^o Celle de savoir s'ils sont assujettis à la taxe séparément ou comme étant intégrés à la succession ordinaire ; 2^o Et celle de savoir si les bénéficiaires supposés de ces présomptions et assimilations doivent contribuer au paiement de la taxe (n^{os} 123 et s.).

27. Le présent chapitre étudie les règles d'exigibilité, de liquidation et de paiement de la taxe successorale et ne fait qu'allusion aux règles communes à la taxe et aux droits de mutation par décès.

§ 2. — Exigibilité. Mutations et biens soumis à la taxe.

28. Principe. — Toute mutation donnant ouverture aux droits de succession donne lieu à la taxe successorale. Il en est ainsi, sauf controverse, même lorsque, par suite d'une présomption ou d'une assimilation, la loi frappe de droits de mutation par décès des mutations ou des biens civilement étrangers à la transmission successorale (n^{os} 26 et 29).

29. Nature de la mutation. — Ainsi la taxe grève toute transmission par décès (successions *ab intestat*, anormales, testamentaires, contractuelles, vacantes) ou par suite d'absence (Besson, 79 et s., 108, 110, 729 ; Pilon I, 269).

La loi fiscale assimile à ces transmissions des donations prenant le prédécès du donateur pour condition et soumet aux droits de succession des biens qui ne font pas l'objet d'une mutation directe entre le défunt et le bénéficiaire comme les capitaux d'assurance sur la vie (Pilon I, 288 et s. ; n° 26).

Par contre, certaines mutations par décès ne présentent pas ce caractère au regard de la loi fiscale. Ainsi le legs sous condition suspensive ne fait pas fiscalement partie de la succession du bénéficiaire décédé *pendente conditione* malgré la rétroactivité de la condition (Besson 116 ; Cass. req., 23 oct. 1900, D. P. 03.1.73). Une présomption de propriété fiscale interdit de tenir compte de la véritable propriété civile qui contredit la présomption : lorsqu'une nue propriété appartenant à un successible est présumée faire partie de la succession de l'usufruitier (art. 45, loi du 13 juillet 1925), elle est censée ne pas dépendre de la succession du nu propriétaire (R. M. J. O., 2 mars 1927 ; J. O., 6 déc. 1928, R. N. Basoche, 1929, p. 351).

30. Biens soumis aux droits. — Les règles d'exigibilité des droits de mutation par décès concernant la situation des biens ou la propriété apparente (au moins comme élément de preuve en faveur de l'administration) ainsi que les présomptions et les assimilations sont applicables à la taxe successorale d'après le principe général (nos 26, 28 ; Cf. Pilon, I, 654 et s. ; Besson, 242).

La Régie soutient ce principe par les arguments suivants : l'assimilation des règles de liquidation emporte celle des règles d'exigibilité (n° 26). A l'origine la taxe est un droit de succession exactement superposé aux droits de mutation par décès ; l'assiette de la taxe et l'obligation des successeurs universels relèvent, non de la nature de la taxe, mais de la nécessité de lui donner une assiette spéciale. La loi de 1920

a changé les débiteurs de la taxe, mais elle n'a pas changé la nature de cet impôt (n° 80 ; I, 3896, 20). Ces arguments ne sont pas convainquants. Toutefois on doit admettre que l'assimilation est efficace en ce qui concerne les présomptions édictées par des lois antérieures à la taxe. Il devrait en être différemment des présomptions postérieures qui ne concernent que le droit de mutation (Loi du 16 avril 1918, art. 17; n° 117). La Régie en ce cas ne fait pas de distinction en ce qui concerne les présomptions d'actif, mais il n'en est pas de même pour les exemptions de droit de mutation (n° 32-1).

31. Partage pris pour base. — Lorsqu'il dépend de la succession des biens indivis ayant fait l'objet d'un partage, le partage doit être pris pour base de la liquidation s'il est pur et simple du point de vue fiscal ; l'article 883 du Code civil s'applique aussi bien pour la taxe que pour les droits (Besson, 432 et s.). Le partage de la succession du défunt peut-il modifier la contribution des héritiers au paiement de la taxe, comme il modifie les droits de succession dus par eux ? Question traitée n° 88.

32-1. Biens exempts de droits. — L'assimilation des règles d'exigibilité de la taxe à celle des droits de mutation (26 et 30) conduit à considérer comme exempts de taxe successorale les biens ou les personnes exemptés de droits de mutation. Il en est ainsi certainement en ce qui concerne les exemptions antérieures à la taxe successorale ; mais lorsqu'une loi postérieure exempte de droits de mutation un bien ou un légataire, la Régie impose l'interprétation restrictive, car le législateur a légiféré dans la connaissance de l'existence des deux impôts dont un seul s'appelle droit de mutation (n° 32, 3 ; I, 3896-20, citée n° 80).

Au contraire sont exempts de taxe successorale parce qu'exemptés « de l'impôt de mutation par décès » les objets possédés sur eux par les militaires « morts pour la France » et les sommes et valeurs possédées sur eux ou à eux dues par l'autorité militaire jusqu'à 300 francs (L. 9 avril 1918). Au besoin la dispense légale de déclaration de ces biens suffit à rendre impossible la perception de la taxe successorale.

32-2. Legs pour la reconstitution des régions dévastées. — Les legs aux communes et départements envahis affectés à des œuvres de reconstitution sont jusqu'au 31 décembre 1927 « dispensés de tout droit de mutation à titre gratuit », ceux faits aux sociétés coopératives de reconstruction sont pour le même temps « exempts de tous droits d'enregistrement (Loi du 31 mars 1922, art. 9 ; Loi du 15 août 1920 ; Loi du 13 juillet 1921, art. 13). Ces legs sont évidemment dispensés de taxe successorale.

L'exemption n'est pas accordée au légataire, elle porte sur le legs lui-même : ce legs doit être déduit de l'actif global pour le calcul de la taxe sans qu'il y ait à distinguer par qui cette taxe est payée ou supportée. C'est une exception au principe de la détermination de la taxe théorique énoncé n° 37.

32-3. Legs exemptés de droits de mutation et non de taxe. — Les legs affectés à l'érection des monuments aux morts de la guerre, et les legs d'œuvres d'art aux établissements pourvus de la personnalité civile sont, sous certaines conditions, exemptés des droits de mutation par décès. Cette exemption est sans influence sur la taxe (Loi du 30 juin 1923, art. 12 ; Besson, *Supplément*, 145 bis), car la taxe créée antérieurement, n'a pas été visée par la loi (32-1).

32-4. Exemptions tenant à la qualité du successeur. — Il existe des exemptions de taxe tenant non plus à la nature des biens ou à l'affectation des legs, mais à la personne des héritiers. Ce n'est plus une valeur qui est exemptée de taxe, c'est un successeur qui est dispensé de tout ou partie de la part de taxe qui serait normalement à sa charge (n° 50 et suiv.).

33. Rapports, biens rentrés dans l'hérédité ayant acquitté le droit de donation. — Tout bien sur lequel le droit de donation a été perçu est exempt de droits de succession, qu'il soit encore dû par le donateur à son décès, ou que, payé par lui, le don profite, par le jeu des rapports ou de la réduction à la quotité disponible, à d'autres qu'au donataire (Cass. Civ. 15 janvier 1913 ; Besson, 422). Le droit de donation est l'équivalent de la taxe et des droits de mutation (n° 21), mais la présence de rapports influe sur la liquidation et la répartition de la taxe successorale (n° 103).

34. Déduction des dettes. — La taxe est perçue « sur le capital net global de la succession ». Ce capital net est celui sur lequel sont perçus les droits de mutation, c'est-à-dire déduction faite des dettes (n° 26 ; Loi du 25 février 1901). Les règles de déduction des dettes sont les mêmes pour la taxe que pour les droits de succession, ce sont en effet des règles de liquidation (n° 24). Lorsque les dettes ne sont pas déductibles à raison de la qualité du créancier il n'y a pas à en tenir compte pour la répartition de la taxe successorale. Le défaut de déduction ressort plutôt des règles de preuve que d'une présomption de legs déguisé au profit du créancier.

35. Ouverture du droit. — La créance de la taxe résulte au profit du Trésor comme celle des droits de mutation du

décès ou de l'envoi en possession provisoire des biens de l'absent. Pour les biens soumis à une condition suspensive, elle est reculée jusqu'à l'événement de cette condition.

C'est la date du décès ou de l'envoi en possession qui détermine la loi fiscale applicable (Besson, 54). C'est l'époque de l'ouverture du droit du Trésor qui fixe les délais pour souscrire la déclaration et l'époque d'estimation des biens (Besson, 396).

§ 3. — Liquidation de la taxe successorale.

I. — ASSIETTE DE L'IMPÔT.

36. Évaluation des biens. — Pour la perception de la taxe successorale les biens sont évalués d'après les mêmes règles que pour les droits de succession, les règles de liquidation étant communes aux deux impôts. Toutefois en cas d'usufruit successif la Régie prétend que la taxe est due et est perçue une fois pour toutes au décès, alors que l'usufruitier successif doit ses droits de mutation d'après la valeur des biens au jour de l'ouverture de son usufruit (n° 100).

37. Assiette : Actif net global de la succession. — La taxe successorale est assise sur l'actif global de la succession. Cela la distingue des droits de mutation par décès qui sont assis sur la part nette de chaque héritier et c'était indispensable pour garder à la taxe son caractère d'impôt progressif sur l'actif de chaque succession.

Elle est donc perçue :

Sur le capital global, c'est-à-dire sur tous les biens cumulés de la succession, réunis en une seule masse, indépendamment de la dévolution héréditaire ;

Sur le capital net, c'est-à-dire déduction du passif déductible (n° 34).

L'actif sur lequel est calculée la taxe successorale est donc le total des parts nettes soumises aux droits de mutation.

Il en est ainsi, encore qu'un successeur soit exempté de la part de taxe qui serait normalement à sa charge. Cette circonstance est sans effet sur le calcul de la taxe théorique (n° 48). Lorsqu'un bien fait retour à l'hérédité le supplément de taxe est dû sur l'actif calculé au décès cumulé avec le bien rentré dans l'hérédité.

Exceptions : Militaires morts au théâtre d'opérations extérieures (n° 52) ; legs pour la reconstitution des régions dévastées (n° 32-2).

38. Unité de la succession. Présomptions et assimilations.

— Pour le calcul de la taxe successorale on doit comprendre les biens faisant partie de la succession à quelque titre que ce soit et ceux que la loi fiscale présume dépendre d'elle, même si elle ne les assujettit expressément qu'aux droits de mutation (sauf controverse énoncée n° 26 et s.).

Ainsi la succession anormale sera ajoutée à la succession ordinaire, bien que ces deux successions soient entièrement distinctes, divisées, et dévolues à des catégories différentes d'héritiers. Cette règle est appliquée d'ailleurs en matière de droit de mutation, l'héritier qui prend part dans les deux successions ordinaire et anormale, ou dans une même succession en qualité d'héritier et de légataire, doit cumuler ses deux émoluments pour le calcul du droit de mutation progressif auquel il est assujéti.

La lettre de la loi permettrait d'asseoir la taxe distinctement sur chacune des successions, la taxe est en effet perçue dans chaque succession et, dans le cas envisagé, nous avons deux successions. Cette interprétation ne peut être admise

car la taxe est due sur l'actif global de la succession, supposée unique, du défunt qui laisse moins de quatre enfants.

En ce qui concerne les présomptions de mutation par décès, et les assimilations à ces mutations, en supposant qu'elles soient assujetties à la taxe, on peut se demander si elles ne doivent pas être considérées comme constituant autant de successions fictives, indépendantes de la succession ordinaire, sur chacune desquelles la taxe serait calculée distinctement (n^{os} 26 et s.).

39. Émoluments d'un ayant droit supérieur à l'actif. — Certains biens grevés d'une présomption de mutation par décès sont assujettis aux droits de mutation sur leur valeur. Lorsque par ailleurs la succession réelle est fiscalement déficitaire, l'actif établi pour la liquidation de la taxe successorale et qui comprend l'actif réel cumulé avec les biens présumés ou assimilés, déduction faite des dettes, peut être inférieur au montant de la valeur des présomptions ou assimilations, sur lequel sont perçus les droits de mutation.

La taxe doit alors être calculée sur l'actif fiscal net, conformément au texte de la loi, bien que les droits de mutation par décès, dus exclusivement par la personne grevée de la présomption, soient dus sur la valeur de la présomption qui lui est supérieure.

Ce cas d'ailleurs n'est intéressant que lorsque la personne grevée de la présomption se trouve également légataire universelle de la succession et tenue des dettes *intra-vires*. Tel est le cas suivant, l'objet d'un arrêt (C. Cass. 28 février 1927; Pilon I, 294) : Le légataire universel d'une succession négative tenu des dettes *intra-vires* est en même temps bénéficiaire d'un capital d'assurance sur la vie. Ce capital n'était pas un bien héréditaire, le légataire n'étant pas tenu des dettes sur cette valeur devait payer ses droits de mutation

sur son montant. Sa contribution à la taxe, si la taxe avait été due dans ce cas d'espèce, aurait été celle que nous avons indiquée.

Dans le cas où il serait admis que les bénéficiaires fictifs de ces présomptions n'étant pas par ailleurs successeurs à titre universel devraient supporter une part de taxe proportionnelle à leur émolument fiscal, ce sont eux qui bénéficieraient de la modération de taxe résultant de l'imputation du déficit de la succession sur l'actif fictif résultant des présomptions et assimilations.

II. — DÉTERMINATION DU TARIF. ENFANTS DU DÉFUNT.

40. Texte. — La taxe successorale est perçue dans toute succession où le défunt laisse moins de quatre enfants vivants ou représentés. Il y a quatre tarifs de la taxe successorale selon que le défunt laisse trois, deux ou un enfant, ou qu'il n'en laisse aucun (Loi du 31 décembre 1917, art. 10 ; C. E. art. 293).

« Doit être ajouté au nombre des enfants vivants ou représentés du défunt... l'enfant qui : 1^o Est décédé après avoir atteint l'âge de seize ans révolus ; 2^o Etant âgé de moins de seize ans a été tué par l'ennemi au cours des hostilités ou est décédé des suites de faits de guerre, soit durant les hostilités, soit dans l'année à compter de leur cessation » (Loi du 25 juin 1920, art. 34 ; C. E. 293).

Trois catégories d'enfants doivent donc compter pour le calcul de la taxe successorale.

41-1^o. Enfants vivants ou représentés. — La loi ne précise pas quels sont ces enfants. C'est donc ceux que le droit civil appelle enfants. Si une comparaison est possible entre les enfants considérés comme tels pour les tarifs des droits de

mutation par décès, c'est que, dans les deux cas, le sens du mot enfant est celui des lois civiles. Pourtant la Cour de cassation (Civ. 26 juin 1924, n° 46) a admis que, conformément à la législation des droits de mutation, l'enfant comptant pour le calcul de la taxe successorale était celui qui avait une vocation héréditaire.

A) *Enfants vivants*. — Les enfants vivants sont :

1° Les enfants légitimes ou légitimés ;

2° Les enfants naturels reconnus, même postérieurement au décès, et même s'ils n'ont aucun droit héréditaire en vertu de l'article 337 du Code civil.

Mais l'enfant adultérin ou incestueux ne peut être légalement reconnu. Sa filiation adultérine ou incestueuse serait-elle prouvée qu'il est contraire à l'ordre public de s'en prévaloir, hors des cas prévus par la loi (art. 334, 762 et s. C. C.) ;

3° L'enfant conçu s'il naît viable (cf. art. 725 C. C.) ;

La déclaration souscrite avant la naissance peut en tenir compte sauf rectification s'il ne naît pas viable ou s'il naît des jumeaux ;

4° L'enfant adoptif (Traité n° 46) ;

5° L'enfant renonçant (Inst. 3581.20) ou indigne.

B) *Enfants représentés*. — L'enfant représenté est celui dont les descendants sont appelés à prendre la place au partage de la succession de leur auteur (art. 736 du C. C.). Ici ce terme ne doit pas être pris dans son sens étroit : l'enfant sera représenté même lorsque ses descendants viendront à la succession de leur chef ou lorsqu'ils renonceront ; il sera représenté chaque fois qu'il aura des descendants légitimes au jour du décès et on comptera autant d'enfants représentés que les descendants du défunt formeront de souches. Cette distinction n'a d'intérêt que pour les justifications à fournir, car l'enfant représenté sera toujours décédé à plus de seize ans.

C) *Pas de justification.* — Aucune justification du nombre des enfants vivants et représentés n'est demandée. L'indication résultera soit des qualités héréditaires, soit d'une affirmation du déclarant.

D) *Sanction de l'inexactitude.* Traité n° 45.

42-2°. Enfants décédés à plus de 16 ans, justification. — L'enfant décédé « après avoir atteint l'âge de seize ans révolus » et non représenté est ajouté aux enfants vivants ou représentés. « Le bénéfice de cette disposition est subordonné à la production... d'une expédition de l'acte de décès de l'enfant » (Loi du 25 juin 1920, art. 34; C. E. 302). La Régie, par bienveillance, se contente d'une copie de l'acte de décès sur papier libre, ou même, lorsqu'une copie de l'acte se trouve aux minutes d'un notaire, d'un certificat de celui-ci sur papier non timbré contenant tous les renseignements utiles, notamment les dates de naissance et de décès et la référence à l'acte de dépôt (I, 3839. 38).

43-3°. Enfants victimes de la guerre, justification. — Est ajouté également l'enfant âgé de moins de 16 ans tué à l'ennemi au cours des hostilités ou décédé dans l'année de leur cessation (c'est-à-dire jusqu'au 24 octobre 1920). Il s'agit bien entendu de la guerre de 1914-1918. Par analogie avec les règles d'exemption de droit concernant les successions des victimes de la guerre (n° 51), l'imputation du décès aux faits de guerre est régie par la loi sur les pensions aux victimes civiles de la guerre du 24 juin 1919, art. 2, modifiée par celle du 28 juillet 1921 (I, 3645, § 1 et 2).

« Le bénéfice de cette disposition est subordonné à la production... d'un acte de notoriété délivré sans frais par le juge de paix du domicile du défunt établissant les circonstances de la blessure ou de la mort » (loi du 25 juin 1920,

art. 34 ; C. E. 302), c'est-à-dire dispensé de timbre et d'enregistrement (même instruction).

44. Tous enfants décédés. — Lorsque tous les enfants sont décédés et non représentés, il était, d'après la Régie, impossible d'ajouter aux enfants vivants, et par suite d'en tenir compte, l'enfant décédé à plus de seize ans ou victime de la guerre (I. 3381.20 ; I. 3645.1 ; *sic* : Seine, 25 nov. 1920 et 24 fév. 1922 ; Trib. Bourges, 2 fév. 1922 ; *Contra* : Châteaubriant, 9 fév. 1922 ; Vitré, 2 mai 1922). Cette interprétation, basée sur les déclarations de M. Doumer, rapporteur au Sénat de la loi de 1920 (n° 17,1) et sur le fait qu'on ne peut rien ajouter à quelque chose qui n'existe pas, ne pouvait pas se soutenir. Elle est contraire à l'intention manifestée par M. Marraud, sénateur, auteur de l'amendement adopté (Sénat, 28 mai 1920, p. 751 ; J. N., 1921, n° 32728), et il est possible d'ajouter un nombre de zéro. L'expression « au nombre de » veut dire en français « au rang de », et son aïeule latine « in numero » avait déjà perdu son sens littéral pour prendre le nôtre : le législateur n'a pas ajouté un certain nombre d'enfants à un autre nombre d'enfants, il a ajouté deux catégories à une autre catégorie d'enfants et il les a mises au même rang ; et en effet il ajoute : « l'enfant qui... » et non pas « tout enfant qui » ou « les enfants qui... »

La Régie a abandonné sa prétention par D. M. F. 24 mai 1922 (I, 3736.29) : Les enfants décédés comptent, même si le défunt n'a plus d'enfants vivants ou représentés.

45. Sanction de l'inexactitude des déclarations. — L'erreur dans l'indication du nombre d'enfants du défunt est passible à titre d'amende d'un double droit en sus de celui qui sera dû à titre supplémentaire (avec les décimes résultant des LL. 25 juin 1920 et 22 mars 1924, soit 5 décimes ; J. N. 1928,

35,630). La prescription est de 20 ans de la déclaration sous réserve de la prescription biennale de la loi du 31 janvier 1914 s'il y a lieu (Loi du 18 avril 1918, art. 13 ; C. E. 127 et 241, 10).

46. Enfant adoptif. — Jusqu'à ce qu'il intervienne une réforme législative sur ce point, l'enfant adoptif compte pour le calcul de la taxe successorale, car le droit privé et le droit fiscal l'assimilent à l'enfant légitime.

1. Ancienne controverse. — L'administration a combattu cette solution, surtout depuis la loi du 19 juin 1923, qui, en facilitant l'adoption, a facilité les moyens d'adopter son héritier collatéral ou son légataire présomptif pour lui éviter de payer, et la taxe au taux établi en l'absence d'enfant, et les droits de mutation aux taux entre collatéraux ou non-parents. Son interprétation admise par un jugement du Tribunal d'Avallon du 8 juillet 1921 a été rejetée par un jugement du Tribunal de Villefranche-sur-Saône du 14 juin 1922 (D. P. 23.2.97, note de M. Besson) et a été définitivement repoussée par un arrêt de la Cour de Cassation, chambre civile, du 26 juin 1924 (D. H. 24, 530; S. 25.1.36), devant lequel la Régie s'est inclinée pour recourir à une réforme législative actuellement soumise aux chambres.

C. Cass. Civ., 26 juin 1924. — « Attendu que sous le nom d'enfants ce texte (art. 13, L. 31 décembre 1917) comprend par la généralité de ses termes, tous les enfants, auxquels la loi accorde une vocation successorale, et que le sens de ce mot ne saurait être différent dans cet article et dans les dispositions de la même loi relative aux droits de mutation. — Attendu que, d'après le principe posé par l'article 350 ancien du Code civil et maintenu sous le n° 357 par la Loi du 19 juin 1923, l'adopté a sur la succession de l'adoptant les mêmes droits que l'enfant né en mariage, qu'il bénéficie, en consé-

quence, des mêmes tarifs pour les droits de mutation ; qu'en l'absence d'une décision contraire de la loi, il ne peut pas se trouver dans une situation moins favorable en ce qui concerne la taxe successorale ; qu'en effet d'après le dernier paragraphe de l'article 10 précité, cette taxe est payée par les héritiers, donataires ou légataires universels ou à titre universel, est liquidée et recouvrée suivant les mêmes règles, qu'elle présente donc, comme les droits de mutation par décès, le caractère d'une dette prenant naissance au profit du Trésor public avec l'ouverture de la succession et inhérente, dès ce moment, à tous les biens qui la composent ; que, dès lors, conformément au principe rappelé ci-dessus, elle ne peut frapper plus lourdement l'enfant adoptif que l'enfant né en mariage ».

La Cour de Cassation se base sur ce que l'enfant adoptif a les mêmes droits que l'enfant légitime (art. 357 C. C.) ; comme il paie la taxe, il ne doit pas la payer à un taux plus élevé que ne le ferait l'enfant légitime. L'autre motif que le sens du mot enfant doit être le même pour la taxe que pour les droits de mutation se ramène au premier, car c'est grâce au même argument que l'enfant adoptif paie ses droits de mutation au tarif de la ligne directe (Cass., 2 décembre 1822). En passant la Cour constate que la taxe présente, comme les droits de mutation, le caractère d'une dette à la charge des héritiers et inhérente aux biens qui composent la succession. C'est une réponse à la Régie qui prétendait faire de la taxe une dette *sui generis* indépendante de la qualité des héritiers qui la doivent.

Les motifs de la Cour de Cassation empêcheraient de compter l'enfant adoptif décédé à plus de 16 ans ou indigne ; l'enfant adoptif renonçant compterait néanmoins, car il a une vocation successorale.

2. La Régie ne peut critiquer l'adoption ; a) Adoption

homologuée après le décès de l'adoptant. — L'adoption peut être homologuée après le décès de l'adoptant lorsque la requête a été présentée de son vivant (art. 369 C. C.). Cette homologation est opposable à l'Enregistrement, pour la perception des droits, bien qu'elle ne produise ses effets entre les parties et ne soit opposable aux tiers que par la transcription du jugement d'homologation. En effet, l'homologation et la transcription consacrent la qualité d'enfant adoptif et sa vocation héréditaire, lesquelles résultent du contrat d'adoption qui a lié les parties (art. 368 C. C. ; Planiol et Ripert, III, 1045 ; Trib. Indre, 22 nov. 1927 ; R. N. Basoche 1927, pp. 117, 137 ; R. P. Defrénois 21594, 21603).

b) *Adoption simulée.* — L'enregistrement ne peut être admis à prouver que l'adoption est simulée, qu'elle n'a eu d'autre but que de priver le fisc de droits de succession légitimement dus. L'adoption constitue un état civil qui s'impose *erga omnes*, et l'action paulienne ne peut s'exercer contre l'état des personnes (Trib. Indre cité).

3. *Modification législative.* — Un grand nombre d'adoptions scandaleuses ont eu lieu qui n'avaient d'autre but que d'éviter les droits de succession dont la chose commune ne devrait pas être privée. Le projet de budget pour 1930 propose une réforme sur ce point. On peut espérer que la loi fera un traitement de faveur aux adoptions qui ont pour but de réparer les erreurs de la nature ou de consacrer par des liens civils la protection et l'affection portées par les parents adoptifs à l'enfant adopté.

47. *Défunt étranger.* — La taxe successorale étant un impôt supplémentaire perçu sur la succession d'une personne laissant moins de quatre enfants est en dehors des prévisions de l'article 44 de la loi du 22 mars 1924 qui prescrit que les réductions d'impôt et les déductions accordées par les

lois pour des raisons de charges de famille ne sont applicables qu'aux citoyens français sous réserve des traités de réciprocité (I, 3963, § II *in fine*; v. n° 66).

III. — APPLICATION DU TARIF.

48. Tarif. Application. La taxe théorique. — Le tarif de la taxe successorale est celui de la loi du 25 juin 1920, article 30, augmenté de deux décimes par la loi du 22 mars 1924, art. 3. On sait qu'il est variable selon le nombre d'enfants du défunt et qu'il est progressif et par tranches (C. E. 293). Le projet du budget pour 1930 supprime les deux décimes de la loi de 1924.

La taxe est liquidée sur le montant du capital global de la succession (n° 37) arrondi au multiple de 20 francs supérieur (et au franc supérieur pour le capital inférieur à 500 francs), comme pour les droits de mutation. Toute fraction de centime est perçue au profit de la République (C. E. 15).

Ce calcul donne le montant de la taxe théorique. Celle-ci immédiatement se divise et se répartit entre ses débiteurs. Chacune de ses fractions, dont le total constitue la taxe théorique, suit un sort différent. Certains successeurs en seront exemptés, en tout ou en partie; la part à la charge d'autres successeurs va se confondre avec leurs droits de mutation pour former le maximum légal de droits à leur charge (cf. I, 3581.22).

49. Obligation et contribution. — Sous réserve des controverses et des cas particuliers énoncés n° 68 et suivants, la taxe est supportée par les héritiers et les successeurs universels et à titre universel « chacun pour une fraction proportionnelle à la part qu'il recueille dans la succession » (I, 3645).

L'usufruitier d'une quotité de la succession est tenu de payer et de supporter une part de taxe, car il est, d'après la jurisprudence, un successeur à titre universel. Il en est ainsi pour le conjoint survivant usufruitier en vertu de l'article 767 du Code Civil (I, 3736.31). La difficulté est de fixer le montant de l'obligation et le mode de contribution de l'usufruitier (n° 93 et s.).

IV. — EXEMPTIONS ET MODÉRATIONS DE TAXE.

50. Départements. Communes. Etablissements publics. —
« Les départements, communes, établissements publics sont exemptés pour les legs qu'ils recueillent du paiement de la taxe successorale établie par l'article 10 ci-dessus » (L. 31 décembre 1917, art. 16, al. 1). L'Etat est naturellement exempt de tous droits de succession.

Sous l'empire de la loi du 31 décembre 1917, chaque ayant droit contribuait au paiement de la taxe pour une part proportionnelle à son émolument ; l'application de ce texte ne faisait aucune difficulté. L'établissement public, légataire universel, ne payait que la part de taxe afférente aux legs particuliers qu'il devait acquitter et s'en faisait rembourser par les légataires particuliers. Lorsque l'établissement public était légataire particulier, l'héritier n'avait pas à payer la part de taxe afférente au legs.

Depuis la loi du 25 juin 1920, le légataire particulier ne doit jamais de taxe et le successeur universel la doit tant sur le montant de son émolument que sur le legs particulier qu'il doit payer. Il paraît donc que l'exemption doit profiter aux établissements publics exemptés dans la mesure où ils doivent payer la taxe, soit pour la part qui demeurerait définitivement à leur charge.

Solution de la Cour de cassation. — Pour la Régie la loi

de 1920 n'a pas changé celle de 1917. L'exemption porte toujours et seulement sur la part de taxe afférente à l'émolument net de l'établissement public. Lorsque l'établissement est successeur universel, il doit quand même une quotité de la taxe proportionnelle aux legs particuliers et il la supporte définitivement puisque les légataires particuliers en sont exemptés par la loi de 1920. La Cour de cassation s'est rangée à cette thèse (Civ. 19 mars 1928 ; Req. 27 nov. 1928 ; J. N. 35580, note de M. Rigal ; R. P. Defrénois 21688, 21132 ; Trévoux, 27 janvier 1925, R. E. 8215 ; Bourg, 5 juin 1925, J. E. 38165 ; *Contra* : Trib. Lyon, 18 déc. 1924, R. E. 8215 ; Aisne, section de Laon, 12 janv. 1928).

C. cassation. Civ. 19 mars 1928. — « Attendu que l'article 10 de la loi du 31 décembre 1917, en instituant une taxe sur le capital global des successions a prescrit que le paiement de la totalité de cette taxe serait effectué par les héritiers, donataires ou légataires universels dans le même délai que les droits de mutation, sauf leur recours contre les autres ayants droit, qui la supporteront proportionnellement à leur part dans la succession ; — Attendu que l'article 16 de la même loi a, dans le but de favoriser les libéralités aux départements, communes et établissements publics, exempté ces personnes morales du paiement de la taxe pour les legs qu'elles recueillent ; que l'exemption ainsi accordée ne s'applique, conformément au sens naturel de l'expression employée par la loi qu'à l'émolument que doit retirer la personne morale gratifiée, sans pouvoir, alors même que celle-ci serait légataire universelle, s'étendre aux legs faits à des particuliers ; qu'en pareil cas l'établissement public était, vis à vis du Trésor, débiteur de la fraction de taxe afférente à ces legs, sauf à compter dans ses rapports avec les légataires ; — Attendu que l'article 29 de la loi du 25 juin 1920 a modifié le paragraphe final de l'article 10 de la loi de 1917 en supprimant

le recours du légataire universel contre les légataires particuliers, mais qu'il n'a en rien changé l'article 16 ; que par suite, l'exemption accordée par ce texte reste limitée aux seuls legs qui y sont visés ; — Attendu qu'à la vérité, il en résulte que la chargée de la taxe successorale des legs particuliers sera définitivement supportée par le légataire universel, personne publique, qui en est cependant exempté pour ce qu'il reçoit en propre ; — Mais attendu qu'on ne saurait néanmoins, en l'absence d'une disposition législative sur ce point, créer par voie d'analogie une exemption fiscale pour un fait qui avait été expressément soumis à l'application de la taxe ».

Cet arrêt a été fort critiqué (R. N. 1928, II, 22371). Les motifs ne sont pas déterminants. La loi de 1917 exemptait les établissements publics de leur part contributive de taxe qui était alors la part proportionnelle afférente à leurs legs ; elle devait d'ailleurs indiquer qu'elle les exemptait de leur part contributive au paiement de la taxe, c'est-à-dire de la taxe afférente à leur legs, et non de leur part obligatoire qui était alors différente (n° 17).

La loi de 1920 conserve le principe : les établissements publics restent exemptés de leur part contributive au paiement de la taxe, mais cette part contributive a changé. Elle n'est plus calculée sur l'émolument du légataire, elle est basée sur le caractère d'universalité du legs recueilli. La taxe afférente à un legs universel est la part de taxe que le légataire universel doit payer en sa qualité de successeur universel.

En outre, l'article 16 de la loi du 31 décembre 1917 renvoie à l'article 10 qui crée la taxe successorale. La loi du 25 juin 1920 qui modifie l'article 10 modifie nécessairement l'article 16 dans la mesure où il tenait compte de la répartition de la taxe. On peut ajouter que la loi exempte de la taxe non pas un legs, mais un

légataire, et que le légataire doit être exonéré dans la mesure où il est débiteur. La loi de 1917 a voulu favoriser, c'est-à-dire susciter, les legs aux établissements publics ; elle n'avait qu'un moyen, qui était de favoriser les légataires en les exemptant de droits : l'exemption doit donc porter sur les droits dus par les légataires.

Il résulte des solutions de l'administration consacrées par la Cour de cassation ce qui suit :

1. L'établissement public, légataire universel ou à titre universel, supporte définitivement une part de taxe proportionnelle aux legs particuliers dont son legs est grevé.

2. Implicitement : le successeur universel est exempté de la part de taxe proportionnelle au legs particulier fait à un établissement public. Cette dernière solution est en contradiction avec la loi, car l'héritier bénéficie directement et personnellement d'une exonération qu'elle réserve à la personne publique. La Régie paraît accepter cette solution comme la rançon du bénéfice de l'interprétation qui précède.

On doit toutefois reconnaître qu'ainsi la fraude est déjouée qui consiste à faire un legs universel à un établissement public grevé de legs particuliers importants au profit des héritiers dans le but d'esquiver le paiement de la taxe. Cette fraude est moins à craindre depuis la loi de 1926.

51. Conjoint, ascendants et descendants des victimes de la guerre. — La veuve (ou le conjoint), les ascendants et les descendants des militaires morts sous les drapeaux et des victimes civiles de la guerre définies par les lois du 24 juin 1919 et du 28 juillet 1921, décédés entre le 2 août 1914 et le 24 octobre 1920, sont exonérés de droits de mutation sur la part nette qu'ils recueillent, en vertu des lois des 26 décembre 1914 et 29 juin 1919, article 17. Ces exemptions s'appliquent à la taxe successorale créée postérieurement et dispensent

les bénéficiaires de la solidarité entre héritiers. Ces dispositions communes à la taxe et aux droits de mutation et dont l'effet est temporaire sont indiquées pour ordre (I,3501.22 ; *supra*, n° 32.1).

52. Conjoint, ascendants et descendants des militaires morts sur les théâtres d'opérations extérieurs. — « Pour la perception de la taxe successorale et des droits de mutation par décès, une somme de 30.000 francs est déduite de l'actif global net des successions » des militaires morts sur un théâtre d'opérations extérieur ou décédés de maladies ou blessures contractées au cours des opérations dans certaines conditions ; « cette déduction ne peut profiter toutefois qu'aux ascendants, descendants et à la veuve du défunt » (Loi du 25 fév. 1928, art. 1). L'application de cette loi au calcul des droits et de la taxe successorale, telle qu'elle résulte de l'I. 3981 (3 mars 1928) est assez curieuse. Le principe est que la déduction de 30.000 francs doit profiter toujours en entier aux successeurs privilégiés et jamais aux autres successeurs. La taxe reste due par les successeurs universels. Elle est calculée au regard des non privilégiés sur l'actif de la succession, et pour les bénéficiaires de la loi sur l'actif diminué de 30.000 francs. Cette deuxième taxe, particulière aux bénéficiaires de la loi, est répartie entre eux de manière qu'ils soient exonérés de l'intégralité d'une fraction de cette taxe afférente aux 30.000 francs d'actif sur lesquels ils sont affranchis de droits.

Exemple : Actif net de la succession. . .	100.000 fr.
Revenant pour 1/4 au collatéral soit. . .	25.000 fr.
Et pour 3/4 à la veuve soit.	75.000 fr.

Au regard du collatéral la taxe est calculée sur 100.000 fr. et s'élève à 12.168 francs dont le 1/4 à la charge du collatéral est de 3.042 francs.

Au regard de la veuve, bénéficiaire de la loi, la taxe est calculée sur l'actif diminué de 30.000 francs, soit sur 70.000 francs. Elle s'élève à 7.848 francs.

Solution de la Régie. — D'après la Régie la part de taxe à la charge de la veuve est ce qui reste dû sur le montant de cette dernière taxe de 7.848 francs après paiement de la part de taxe ordinaire à la charge du collatéral, soit 7.848 fr. — 3.042 fr. = 4.806 francs.

Cette solution n'est pas exacte : La part de taxe due par l'héritier privilégié doit être indépendante de celle due par le collatéral et réciproquement. La taxe effectivement payée par les successeurs, privilégiés ou non, porte bien dans le système de la Régie sur l'actif de la succession diminué des 30.000 francs exemptés ; mais le fisc limite ainsi la progressivité de la taxe à 70.000 francs, et se prive du bénéfice de la progressivité sur 100.000 francs auquel il a droit en ce qui concerne la part incombant au collatéral.

Solution proposée. — La taxe qui, en ce qui concerne la veuve, est de 7.848 francs, reste à sa charge au prorata de ce qu'elle est censée prendre fiscalement dans la succession, c'est-à-dire sur les $\frac{3}{4}$ de 100.000 francs ou 75.000 francs diminués des 30.000 francs exemptés à son profit, soit au prorata de 45.000 francs. La taxe étant calculée à son égard sur 70.000 francs, elle paiera donc les $\frac{45.000}{70.000}$ de cette taxe,

soit 5.045 fr. 15 pour la part à sa charge. En résumé le successeur privilégié paie la taxe sur l'actif diminué de 30.000 francs au prorata de sa part diminuée de 30.000 francs. Dans le cas où plusieurs successeurs universels bénéficieraient de l'exemption, la portion de taxe réduite restant à leur charge sera répartie entre eux au prorata de leurs quotités héréditaires (n° 88 et s.).

53. Exemptions diverses. — Des lois diverses prévoient des

exemptions de taxe tenant à la nature du bien transmis ou à l'affectation des legs (*supra*, n° 52 et s.).

54. Réduction de la taxe par application des maxima. —
« Le total de la fraction de la taxe successorale édictée par l'article 29 incombant à un héritier, donataire ou légataire et des droits de mutation par décès incombant à cet héritier, donataire ou légataire en vertu du présent article, ne pourra excéder les maxima ci-après, décimes compris : — En ligne directe et entre époux 25 %. — En ligne collatérale 35 %. — Entre parents au delà du 4^e degré et entre personnes non parentes 40 % » (Loi du 25 juin 1920, art. 30 modifié par la loi du 3 août 1926 art. 19 ; C. E. 294 ; I, 3911.5).

La part de la taxe successorale théorique à la charge d'un successeur et le montant de ses droits de mutation étant fixés, on compare leur total au maximum prévu calculé sur son émolument fiscal net, taxe successorale non déduite. L'article 30 de la loi du 25 juin 1920 que la loi de 1926 a oublié de reproduire stipulait en effet d'établir le maximum sur « la part nette qui lui est dévolue, calculée sur l'actif héréditaire net, sans déduction de la taxe successorale ».

L'article 30 de la loi du 25 juin 1920 (actuellement modifié par la loi du 3 août 1926) stipulait que le total de la fraction de la taxe et des droits de mutation par décès incombant à un héritier, donataire ou légataire, ne pouvait être supérieur à 80 % de son émolument. Cet article se terminait par cette phrase sibylline d'origine et de destination inconnues : « La réduction portera sur les droits de mutation par décès. »

L'administration, suivie par la pratique, interpréta cette phrase comme si elle voulait dire : la réduction portera *seulement* sur les droits de mutation (la taxe devant rester due en entier, dans tous les cas, excéderait-elle à elle seule les 80 %) (n° 9 ; R. M. 12 février 1921, citée n° 79).

Une autre interprétation comprenait que la réduction porterait *d'abord* sur les droits de mutation.

Un jugement du tribunal de Bordeaux du 15 janvier 1924, malheureusement resté inédit, confirmé par la Cour de Cassation, chambre civile, le 6 mars 1929, a consacré une autre opinion qui avait sur les précédentes le désavantage de ne faire rien dire à la disposition contestée et même de la rendre plus inutile qu'il n'est permis : La réduction porte aussi sur les droits de mutation, comme elle porte sur la taxe successorale (*Rec. civil et not.*, 1929, p. 429).

Jusqu'à cet arrêt de 1929, l'administration avait réussi à imposer son interprétation. Il était admis que les parts de taxe de chaque successeur, dont le total formait la taxe théorique, étaient toujours dues intégralement, excédassent-elles le maximum de 80 % de l'émolument. Par suite la taxe théorique était entièrement due en tout état de cause. Cette opinion aujourd'hui condamnée définitivement aboutissait à scinder la taxe et les droits de mutation. Elle isolait la taxe successorale et a été l'un des bons arguments des partisans de la taxe, passif de succession.

La loi de 1926 ne reproduit pas cette phrase malencontreuse. Il est donc admis que les nouveaux maxima constituent des plafonds absolus, que la réduction porte sur la part de taxe à la charge de l'intéressé comme sur ses droits de mutation et que, à défaut d'ordre indiqué, la déduction de droits qu'elle autorise porte sur la taxe et sur les droits au prorata de leur importance. Une partie de la taxe peut donc tomber en non-valeur, mais dans ce cas le calcul de la taxe théorique et sa répartition ne peuvent être remis en question (Décision du directeur de l'Enregistrement, 29 mars 1927).

La loi de 1926 a bouleversé la théorie et la pratique de la taxe. Celle-ci n'est pas due lorsque les legs particuliers absorbent la succession (R. M., 6 juin 1928, n° 93). Ou

devra tenir compte de la réduction de la taxe successorale par suite de l'application des maxima dans de nombreux cas dont la solution peut devenir impossible par exemple dans le cas de renonciation à succession (61,1), de réduction des droits de mutation dus par l'héritier chargé de famille (61,2), de paiement des droits sur les créances à terme (57) et de l'application des clauses testamentaires (131).

55. L'application de l'article 45 de la loi du 13 juillet 1925 qui incorpore à l'actif de la succession le bien dont le défunt n'était qu'usufruitier, dans certains cas, aura sa répercussion sur le montant de la taxe.

§ 4. — Paiement et recouvrement.

56. Principes. Déclaration de succession. — La taxe successorale est perçue avec les droits de mutation par décès à la charge de son débiteur, sur une déclaration souscrite par lui, ou pour lui par ses cohéritiers solidaires ou par ses représentants, le tout d'après les règles établies pour les droits de mutation (Besson, 148 à 221). Les droits dus sur une même déclaration sont payés en même temps et sans que l'on puisse distinguer s'il s'agit de la taxe ou des droits de mutation (n° 24).

Contenu. — La taxe successorale étant assise sur le capital global net de la succession, la déclaration souscrite par l'un de ses débiteurs devra contenir l'énumération de tout ce capital, article par article, encore que certains biens eussent été légués en nature. Cette obligation resterait dépourvue de sanction si le déclarant atteignait le maximum de droits sur sa part nette (n° 54). C'est cette déclaration générale qui doit être déposée en double exemplaire quand l'actif net excède 100.000 francs (Loi du 29 avril 1926, art. 12).

La déclaration contiendra les indications nécessaires sur les enfants à compter pour le calcul de la taxe successorale, et il y sera joint les justifications exigées (n^{os} 40 et s.).

L'article 52 de la loi du 13 juillet 1925 prescrit de déclarer les biens existants à l'étranger, bien qu'ils ne soient pas soumis aux droits de succession en France, à peine de sanctions contre ceux qui s'en seront mis en possession sans envoi en possession spécial. Cette obligation ne concerne que le successeur au bien visé, car lui seul peut s'en mettre en possession au sens juridique de l'expression.

57. Paiement, pénalités, contrôle, garanties, poursuites et instances. — Les règles applicables en matière de droits de mutation concernant notamment le paiement (actions en paiement, paiements fractionnés ou à terme), le droit de poursuite de l'administration, les garanties dont elle profite pour le paiement et les mesures de contrôle variées sont applicables à la taxe successorale. Il en est de même des sanctions pour retard dans le paiement, omission et insuffisance d'évaluation et de la procédure spéciale pour le règlement des litiges (n^o 24).

Il n'en est différemment que pour le paiement différé des droits de mutation sur les créances à terme qui n'est pas accordé pour la taxe successorale (Loi du 13 juillet 1925, art. 50; C. E. 108).

58. Obligation au paiement de la taxe. Absence de solidarité particulière. — « Le paiement de la totalité de la taxe est effectué par les héritiers, donataires ou légataires universels ou à titre universel » (Loi du 31 décembre 1917, art. 10, modifié par la loi du 25 juin 1920, art. 29 ; C. E. 105).

La loi impose le paiement de « la totalité de la taxe » aux successeurs universels. Des auteurs ont conclu que chaque

successeur universel était tenu au paiement de la totalité de la taxe. Il y aurait donc une solidarité particulière pour le paiement de la taxe (Faure, *J. du not.*, 1925, p. 194). Cette solidarité ne peut être admise, et l'administration ne s'en est jamais prévalu. La loi de 1917 a simplement opposé l'obligation à la taxe qui pesait sur les successeurs universels, et la contribution qui concernait tous les ayants droit : à eux tous, les successeurs universels étaient tenus de payer toute la taxe, sauf par la suite à recourir contre les autres ayants droit pour se faire rembourser de la part avancée en leur acquit. Cette terminologie a été conservée sans utilité par la loi de 1920.

Il n'y a donc de solidarité qu'entre les héritiers, et seulement pour le paiement des parts de taxe à leur charge, en vertu de l'article 32 de la loi de frimaire et conformément au droit des mutations par décès (Pilon I, 1010). Il en résulte que le conjoint survivant usufruitier en vertu de l'article 767 du Code civil qui doit la taxe successorale sur la valeur fiscale de son usufruit et les héritiers ne sont pas solidaires entre eux pour le paiement des parts de taxe leur incombant, car le conjoint survivant n'a pas qualité d'héritier.

Indirectement et toujours comme pour les droits de mutation, certains successeurs peuvent être tenus pour d'autres du paiement de la taxe, notamment en vertu du privilège sur les revenus des biens de la succession que l'article 32 de la loi de frimaire accorde à la République (Pilon, I, 1013 ; C. E. 104). En ce qui concerne particulièrement la taxe successorale, on remarque que le légataire de valeurs de bourse nominatives n'obtiendra du receveur le certificat d'acquit de droits qui lui permettra de les négocier qu'après le dépôt par les héritiers de la déclaration de succession générale ; il en sera de même pour le bénéficiaire d'une assurance sur la

vie (Loi du 8 juillet 1852 ; Loi du 25 février 1901, art. 15 ; C. E. 203 et 205).

59. Quantum de l'obligation. — Seuls les successeurs universels sont obligés au paiement de la taxe ; nous ne savons ni comment la taxe se répartit, ni comment leur obligation se divise entre eux. Nous verrons qu'il n'y a pas lieu, en principe, de distinguer l'obligation de la contribution (nos 76 et 88 ; Pilon, I, 903) et que, si l'obligation est conjointe entre les successeurs universels, elle ne doit pas nécessairement se répartir entre eux par parts viriles : chacun est obligé au paiement de la taxe divisément pour la portion qui doit rester à sa charge et qui est afférente, conformément au principe général de l'article 32 de la loi de frimaire, à ce qu'il prend dans la succession, fiscalement parlant, en sa qualité de successeur à titre universel (cf. Pilon, I, 922).

La taxe étant à la charge personnelle des successeurs, ceux-ci, comme pour les droits de mutation, ne peuvent opposer à la Régie le bénéfice d'inventaire (n° 86). L'obligation tient à la qualité de successeur universel et est corrélative de ce que ce successeur prend en cette qualité dans la succession (n° 76), si bien que lorsqu'il ne prend rien personne ne doit de taxe successorale (n° 54).

§ 5. — Répercussions sur la liquidation des droits de mutation.

60. Déduction de la taxe pour le calcul des parts nettes. —
Sources. — La taxe successorale est perçue « indépendamment » des droits de mutation ; c'est un impôt de superposition. Rien n'indique que les deux impôts ne doivent pas être perçus sur la même somme. Les débats parlementaires sont muets à cet égard. Pourtant le ministre des Finances

par lettre à la Commission de législation fiscale de la Chambre s'était engagé à déduire la part de taxe à la charge de chaque ayant droit pour le calcul des droits de mutation dont il restait redevable (n° 8). Cette lettre fut une source de notre droit positif homologué par l'I. 3526 : « En outre il a été entendu au cours des travaux préparatoires de la loi que, par dérogation au principe général inscrit dans l'article 3 de la loi du 23 février 1901, il y a lieu dorénavant, pour la détermination de la part nette recueillie par chaque ayant droit, de déduire de l'actif le montant de la taxe successorale...; bien que cette taxe ne constitue pas une dette du défunt (D. M. F. 10 janvier 1918 ; Lettre du Ministre au Président de la Commission du Budget) ». La Régie, pour expliquer le mécanisme de la déduction de la taxe, la rattache ainsi à la déduction des dettes prévue par la loi de 1901. C'est une erreur, car la répartition de la taxe n'était pas celle d'une dette héréditaire sous l'empire de la loi de 1917, et c'est ce que M. Faure a mis en évidence (Thèse et *J. du not.*, 1925, p. 162). La taxe est déduite parce que le ministre s'y était engagé ; elle est déduite de préférence aux droits de mutation parce que, dans l'ordre, elle est le premier impôt qui frappe la succession, parce qu'elle est calculée avant tout partage de la succession, parce que, comme tout impôt, le droit de mutation frappant la faculté contributive du contribuable ne doit frapper qu'un actif amoindri par le paiement de la taxe successorale : *Non bis in idem*.

C'est la part contributive réelle au paiement de la taxe de chaque ayant droit qu'il faut déduire de son émolument.

Application des clauses testamentaires : question traitée, n° 128 et s.

61. Application des maxima. — 1. Renonciations. — « En cas de renonciation à une succession, à un legs ou à une

donation, le droit de mutation par décès exigible sur les biens qui par l'effet de la renonciation, adviennent aux héritiers acceptants, ne peut pas être inférieur à celui qui aurait été dû par le renonçant, s'il avait accepté, etc... » (Loi du 13 juillet 1925, art. 51 ; C. E. 298). Sous l'empire de la loi de 1920 la taxe était due intégralement d'après l'opinion générale, et à son égard l'héritier renonçant et l'héritier acceptant étaient dans la même situation. La comparaison des droits dus ne portait que sur le droit de mutation conformément à la loi. Depuis la loi de 1926 le texte ne peut plus s'exécuter à la lettre. Les parts de taxe de l'acceptant et du renonçant sont réduites, lorsqu'il y a application du maximum, dans des proportions différentes. Supposons qu'un cousin germain renonce à son legs universel au profit d'un frère et que le maximum de droits dus dans ce cas soit de 2.000 francs, la taxe théorique étant de 1.000 francs ; si les droits de mutation du renonçant sont de 4.000 francs, la taxe est réduite à 400 francs, et les droits à 1.600 francs ; si ceux du frère acceptant sont de 2.000 francs, la taxe est réduite à 667 francs et les droits à 1.333 francs. On ne peut faire payer au frère sa part de taxe, 667 francs que la loi laisse en dehors de ses prévisions, et la part de droits de mutation du renonçant qui s'élève à 1.600 francs. Le total serait d'ailleurs supérieur au maximum applicable tant au renonçant qu'à l'acceptant. Il y a donc lieu, en général, pour comparer les droits du renonçant et ceux de l'acceptant, de bloquer la taxe successorale et les droits de mutation dus par chacun d'eux. C'est la solution de la Régie : ce qui importe c'est que le fisc ne perde rien à la suite des renonciations (Voir J. Frimôse R. N., 1928. I, 22499).

2. *Enfants de l'héritier.* — Les droits de mutation dus par l'héritier sont réduits de 10 % par chaque enfant en sus du troisième (Loi du 25 juin 1920, art. 31. C. E. 295). Cette

réduction ne peut porter que sur les droits de mutation restant dus par suite de l'application du maximum ; elle ne porte pas sur la part de taxe réduite restant à la charge de l'héritier père de famille.

62. Offices. — Lorsqu'un office ministériel dépendant de la succession est transmis à l'héritier ou à l'un des héritiers, le droit acquitté sur la déclaration de mutation de l'office ou sur le traité de présentation est imputé sur celui que les héritiers ont à payer lors de la déclaration de succession sur la valeur estimative de l'office d'après les quotités ordinaires de droits de mutation par décès (Loi du 25 juin 1841, art. 9 : C. E. 307). Cette disposition donne lieu à différentes interprétations depuis que les tarifs sont devenus progressifs et qu'on leur a adjoint la taxe successorale.

Le *Traité alphabétique Maguéro*, 2^e édition (*succession*, 1135) détermine les droits de succession applicables à l'office d'après une règle de proportion ; sa nouvelle édition préconise l'imputation sur les plus hautes tranches (*succession*, 364 bis) et le *R. P. Dalloz* (*Addenda*, p. 768) n'admet l'imputation que sur les plus basses tranches.

La disposition de la loi de 1841 s'applique aux droits de succession, y compris la taxe successorale créée postérieurement. L'imputation permise doit se faire, d'après l'opinion autorisée de M. Frimôse (R. N. 1928.1.22836 ; sic Inst. 1640), sur le supplément de droits et de taxe qui résulte de l'adjonction à l'actif de succession de la valeur de l'office sans qu'il y ait à distinguer à qui incombent ces droits. La répartition des droits entre les héritiers se fera d'après la déclaration de succession, et l'imputation des droits perçus sur le traité se fera sur la part du cohéritier devenu titulaire de l'office ; lorsque les droits de ce cohéritier seront absorbés par cette imputation, le surplus des droits payés sur le traité

profitera aux autres héritiers qui bénéficieront indirectement du droit de mutation déjà payé par le titulaire de l'office.

63. D'après l'administration la taxe successorale est déduite de l'actif net pour apprécier si la part ne dépasse pas 10.000 francs et la succession 25.000 francs, ce qui permet aux héritiers de bénéficier des tarifs antérieurs à la loi du 31 décembre 1917 (art. 12 de cette loi ; R. M., *J. O.*, 4 août 1923 ; C. E. 296).

64. Confusion des qualités des successeurs. — Lorsqu'un successeur universel est aussi légataire particulier, quand bien même il ne prendrait rien dans la succession en tant que successeur universel, il reste tenu de la taxe tant qu'il demeure successeur universel. Ses droits de mutation et le maximum de droits à sa charge sont calculés sur la portion d'actif qu'il prend en ces deux qualités. Il en résulte qu'un héritier, légataire particulier d'une forte somme et dont l'émolument comme successeur universel est faible ou nul peut avoir intérêt à renoncer à la succession sous réserve de son legs particulier pour ne pas payer la taxe successorale (n° 131. *J. N.* 1928, p. 967 ; R. M. *J. O.*, 7 nov. 1928 ; Planiol et Ripert, *succession*, 358). Cette solution ne paraît pas, d'ailleurs, universellement admise, notamment lorsque l'héritier, légataire particulier, ne prend rien en sa qualité d'héritier dans la succession.

CHAPITRE IV

DÉDUCTION POUR ENFANTS DU DÉFUNT

65. Principes. — « Dans toute succession où le défunt, laisse plus de quatre enfants vivants ou représentés, il est déduit de l'actif global net, pour la liquidation des droits de mutation par décès, 10 % par enfant en sus du quatrième sans que cette déduction puisse excéder 15.000 francs par enfant » (Loi du 25 juin 1920, art. 30, al. 2 ; C. E. 294).

1. *Calcul du nombre d'enfants.* — Les enfants à compter sont les mêmes qu'en ce qui concerne la taxe successorale, les dispositions assimilant les enfants décédés à plus de 16 ans et ceux victimes de la guerre sont communes aux deux institutions (Loi du 25 juin 1920, art. 34 ; C. E. 302). L'interprétation est la même notamment lorsque tous les enfants sont décédés (Voir nos 40 à 46).

2. *Quotité de la déduction.* — La déduction est de 10 % de l'actif global net, par enfant en sus du quatrième (Le projet de budget pour 1930 applique la déduction à partir du troisième).

L'actif global net doit être calculé comme pour le calcul de la taxe successorale pour identité de motifs (n° 36 et s.). Comme la déduction a lieu pour le calcul des droits de mutation par décès, l'actif sur lequel doit être opérée la déduction est celui sur lequel se calcule normalement les droits de mutation. Nous savons que cet actif est celui sur lequel est calculé la taxe successorale.

3. *Maximum de la déduction.* — La déduction est de

15 000 francs par enfant en sus du quatrième. Telle est la solution de la Régie (I. 3645) et de la Cour de cassation.

Cass. civ. 3 juillet 1928, portant cassation : « Attendu que la liquidation des droits doit alors se faire sur l'actif net global, après déduction de 10 % de cet actif par enfant en sus du quatrième, cette déduction ne pouvant excéder 15.000 francs par enfant ; — Attendu que pour le calcul de ce maximum à déduire aussi bien que pour la déduction même, la loi prend nécessairement pour base les mêmes éléments et envisage les enfants en sus du quatrième et non pas le nombre total des enfants appelés à la succession ; — Attendu que le sens naturel des termes qui ont été employés exclut toute autre interprétation ».

La Cour de cassation flatte le législateur en estimant que la terminologie d'une loi ne peut être qu'harmonieuse ; elle tranche facilement la question grammaticale de savoir si les enfants dont il est question *in fine* sont ceux que le défunt a laissés et qui paraissent au début de la phrase, ou ceux en sus du quatrième qui interviennent seulement en son milieu.

Le jugement cassé du tribunal d'Orléans du 29 juillet 1924 (R. P. Defrénois 1924, 20691) était parfaitement motivé ; il fondait la solution contraire sur la correspondance grammaticale des termes et sur la volonté du législateur d'assurer aux familles nombreuses une réduction de droits appréciable.

4. *Importance économique de la déduction.* — Une exonération de droits portant sur 10 % de l'actif avec maximum de 15.000 francs à un taux variant de 1,20 % pour la plus basse tranche à 15 % pour la plus haute, à partir de 50 millions, est très faible. En sorte que le maximum de déduction, qui d'après le législateur ne devait atteindre que les successions opulentes, se trouve réalisé dès qu'une succession s'élève à 150.000 francs. Le maximum d'exonération accordé par la loi aboutit à exempter d'impôt

une succession inférieure à 150.000 francs partagée entre 14 enfants. Le législateur paraît avoir eu des idées vagues : M. de Lasteyrie, rapporteur à la Chambre, disait qu'une famille de 10 enfants ne paierait plus de droits (ce qui empêcherait de calculer les enfants à partir du quatrième seulement) et prétendait que la déduction pourrait atteindre 15.000 francs de droits (c'est-à-dire de droits de succession) par enfant, alors que la déduction ne porte que sur les droits dus sur 15.000 francs d'actif (D. P. 30.4.302).

5. *Successions bénéficiant du tarif réduit.* — L'article 12 de la loi du 31 décembre 1917 accorde le bénéfice des tarifs antérieurs aux parts nettes de 10.000 francs dépendant d'une succession d'un actif qui ne dépasse pas 25.000 francs. L'actif et la part doivent être appréciés avant la déduction autorisée (R. M. J. O., 8 juin 1923).

66. *Défunt étranger.* — « Sous réserve des traités de réciprocité... les réductions d'impôt ou de taxe... les déductions accordées par les lois en vigueur pour des raisons de charges de famille... ne sont applicables qu'aux citoyens français et aux originaires des colonies françaises ou des pays de protectorat » (Loi du 22 mars 1924, art. 44 ; C. E. 303). La Régie prétend que « ce texte embrasse toutes les atténuations d'impôt accordées pour charges de famille quelle que soit la personne sur laquelle pèsent ces charges », que par suite il « s'applique aux redevables qui étaient appelés... à profiter de la réduction des droits en raison des charges de famille grevant leur auteur décédé » (I. 3963, 2) ; or le système des déductions est destiné (comme la taxe successorale) à compenser les impôts payés en trop par le défunt de son vivant en raison de ses nombreuses charges de famille. Cette solution peut être discutée : Pour que la loi s'applique il faut nécessairement que la réduction profite à la personne char-

gée d'enfants. Ici la personne chargée de famille, qui est le défunt, est entièrement étrangère au paiement des droits de succession qui sont à la charge personnelle de ses héritiers et qui d'ailleurs peuvent être Français. Lorsque l'exonération profite à d'autres qu'à la personne chargée de famille, comme aux enfants du père de famille pour les réductions sur les chemins de fer, la loi prend soin de dire expressément que c'est la nationalité du père de famille qui compte. Nous croyons donc que, si le défunt est étranger, la loi ne s'applique pas, car ce n'est ni lui, ni sa succession qui sont les débiteurs de l'impôt et par suite les bénéficiaires de la déduction, mais bien ses héritiers pris personnellement. Nous croyons aussi que si l'héritier est étranger la loi ne s'applique pas non plus, car la déduction n'est pas accordée en raison des propres charges de famille de cet héritier. Les nombreux traités de réciprocité enlèvent beaucoup d'intérêt à la question.

67. Répartition de la déduction entre les successeurs. — La pratique est partagée entre deux méthodes. La première applique la loi à la lettre et déduit les 10 % par enfant sur l'actif de la succession. C'est cet actif réduit qu'elle répartit entre les ayants droit en faisant intervenir, sur l'actif constitué par le résidu, les rapports, les réductions ou les legs particuliers. Dans ce système les seuls successeurs de quotité bénéficient de la déduction, et dans une mesure correspondant à leur part virile. Les légataires particuliers n'en bénéficient pas. Ce procédé est le pendant de celui qui consiste à prélever la taxe successorale sur l'actif de la succession avant toute répartition (voir n° 109).

L'autre méthode admet que les déductions autorisées doivent profiter à chaque ayant droit en proportion de ce qu'il prend dans la succession, c'est-à-dire en déduisant les

10 % sur l'émolument net du successeur, ou en répartissant le maximum de déduction, s'il est atteint, entre tous les successeurs au prorata de leur émolument. Le droit commun conduit à cette méthode, car une déduction accordée pour le calcul des droits de mutation doit profiter à tous ceux qui sont chargés des droits de mutation et dans la proportion de l'actif sur lequel ils sont calculés. La loi ne considère l'actif de la succession que pour asseoir les déductions permises et pour déterminer leur maximum.

1. *Legs particulier.* — La solution généralement admise et qui paraît indiscutable fait profiter le légataire particulier des déductions (94 ; F. 146).

2. *Usufruit.* — Les deux méthodes aboutissent au même résultat, s'il s'agit des droits dus par un usufruitier universel ou à titre universel.

3. *Rapports, réductions.* — En ce qui concerne la répartition entre héritiers débiteurs de rapports et non débiteurs de rapports, entre héritiers réservataires et légataires de quotité disponible, il peut y avoir controverse (rapports n° 109, F. 154 ; legs n° 112, 3).

CHAPITRE V

OBLIGATION ET CONTRIBUTION

68. Silence de la loi. — La loi prescrit que « le paiement de la totalité de la taxe est effectué par les héritiers, donataires ou légataires universels ou à titre universel ». Ceux là avaient à l'origine un recours contre les autres ayants droit qui étaient tenus de supporter la taxe proportionnellement à leur part dans la succession. La loi du 25 juin 1920 le leur a ôté (n^{os} 8 et 9). Nous savons que les successeurs universels doivent payer à eux tous toute la taxe. Nous ne savons pas dans quelle proportion ils doivent la payer ou la supporter. La solution réside dans la nature du droit applicable à la taxe, et ce droit résulte de la définition juridique de cette taxe.

Des doctrines impressionnantes et divergentes sont proposées. Leurs résultats pratiques sont importants et contradictoires. Deux doctrines principales s'affrontent : l'une, simple et séduisante, est imposée par la Régie et adoptée en pratique, tant que ses résultats sont équitables. Elle fait de la taxe un véritable passif de succession. A l'opposé, l'autre essaie de conserver à la taxe son caractère de droit de mutation et de respecter les textes : la taxe est une charge personnelle et divise des seuls successeurs universels. Certains auteurs pensent même que le légataire particulier doit encore contribuer au paiement de la taxe.

Ces théories ne sont pas vaines. Selon celle adoptée, le nu propriétaire devra payer une part de taxe de ses deniers ou

il pourra demander que la taxe soit payée sur la succession ; le débiteur d'un rapport paiera une taxe proportionnée à ce qu'il reçoit réellement, ou bien une part égale à celle de ses cohéritiers ; la taxe pourra être due intégralement ou une partie en sera perdue pour le Trésor.

§ 1. — Doctrine de la taxe « passif de succession ».

69. La taxe « passif de succession ». — La théorie de l'administration, généralement suivie par la pratique, traite la taxe comme un passif de succession. La jurisprudence l'a consacrée dans certains cas favorables.

Elle se formule ainsi :

La taxe successorale est une charge héréditaire qui doit être considérée comme un passif de succession en toute circonstance.

Cette doctrine est née avec la réforme de la loi de 1920, elle subsiste même depuis la loi de 1926.

En admettant que la taxe doive être traitée comme une charge successorale on peut se demander si la taxe est par sa nature propre un passif de succession, ou bien si elle ne doit être assimilée à un passif héréditaire que dans les rapports des héritiers entre eux (n° 86).

70. Arguments en faveur de cette doctrine. — Cette doctrine se prévaut de nombreux arguments :

1^o *Arguments de texte*. — Il résulte du texte : « Dans toute succession il est perçu indépendamment des droits auxquels les mutations par décès sont assujetties, une taxe progressive et par tranches sur le capital net global de la succession », que la taxe est indépendante des droits de mutation et qu'elle est perçue, c'est-à-dire prélevée, sur le capital de la succession.

Critique. — Indépendamment ne veut pas dire d'une manière indépendante, mais en sus : la taxe est un impôt de superposition. Si la taxe est perçue sur le capital de la succession, cela n'indique pas un prélèvement sur ce capital mais établit seulement les conditions d'exigibilité et d'assiette de la taxe.

2^o *Analogie avec les charges héréditaires.* — a) Le paiement de la taxe est assujéti aux mêmes règles que le paiement du passif de succession : la taxe est due par les successeurs universels et à titre universel sans recours contre les légataires particuliers (art. 870 et 871 C. C.). Elle est donc une charge de la succession. Si la loi la met à la charge directe des successeurs, c'est pour avoir une action directe contre eux, ou parce qu'ils sont les intermédiaires nécessaires entre la succession et le Trésor.

Critique. — Il ne suffit pas que le légataire particulier soit exempté de la taxe pour qu'elle constitue un passif de succession, d'autres raisons que cette assimilation justifient son exemption (n^o 8). Pour que l'on sache s'il y a analogie avec un passif de succession, la loi devrait indiquer la répartition de la taxe entre les successeurs qui la paient ; or ce qu'on cherche c'est justement de savoir qu'elle est cette répartition, et la loi paraît prévoir une répartition incompatible avec cette analogie (n^o 77). Même en admettant que la taxe doive se répartir comme un passif de succession cela ne suffirait pas à en faire un véritable passif : les successeurs en sont chacun débiteurs personnels, car c'est la loi qui le dit ; ce n'est pas une succession qui doit la taxe, car la loi ne le dit nulle part.

b) Comme tout élément de passif la taxe est indépendante du nombre et de la qualité des héritiers.

Critique. — Les motifs économiques imposent certaines règles pour le calcul de la taxe, qui font que, dans sa liquidation, le nombre et la qualité des héritiers n'interviennent

pas. Mais les règles de paiement sont indépendantes des règles de liquidation, et d'ailleurs la taxe effectivement payée varie selon la qualité et l'émolument de l'héritier (n^{os} 50 et s.).

c) La taxe est unique pour chaque succession. Elle était due, sous l'empire de la loi de 1920, qui a consacré sa nature juridique, intégralement en tout état de cause.

Critique. — Sous l'empire de la loi de 1920 certains successeurs étaient déjà exempts du paiement de la taxe, comme les établissements publics. Depuis 1926 une partie, ou même la totalité de la taxe, peut tomber en non valeur par application des nouveaux maxima. La nature juridique de la taxe a donc été modifiée implicitement dans les cas particuliers où une partie en peut tomber en non valeur ; et comme la taxe ne peut avoir qu'une nature juridique, sa nature juridique a été modifiée. Cet argument repose uniquement sur l'interprétation de la loi de 1920 qui a été condamnée par la Cour de cassation en 1929. Il est donc actuellement dépourvu de toute valeur (voir n^o 54).

d) Comme tout passif déductible, la taxe est déduite de la succession par le calcul des droits de mutation.

Critique. — Cette déduction résulte suffisamment de la maxime *non bis in idem* et n'a été admise que par la tolérance de l'administration (n^o 60).

3^o *Distinction avec l'impôt de mutation par décès.* —

a) Les droits de succession sont assis sur la part héréditaire dont profite le débiteur de ces droits. La taxe, assise sur le capital de la succession, est à la charge de la succession, comme les droits de mutation, établis sur la part de l'héritier, sont dus par l'héritier.

Critique. — On ne doit pas confondre les règles de la liquidation de la taxe, d'origine politique et économique, avec les règles de paiement édictées par la loi fiscale. Cet argument

aurait dû valoir sous l'empire de la loi de 1917 alors que la taxe n'était pas un passif successoral.

b) Les lois distinguent et opposent la taxe et les droits de mutation, comme par exemple pour le paiement des droits sur les créances à terme (n° 57) ; les établissements publics sont exonérés de taxe et non de droits de mutation ; les legs de collections publiques sont affranchis de droits mais non de la taxe.

Critique : Les textes assimilant les deux impôts sont plus nombreux et la loi de principe les assujettit expressément aux mêmes règles (n° 24).

4° *Le vœu de la loi*. — Les travaux parlementaires montrent que le législateur a fait de la taxe un passif de la succession.

a) *Loi du 31 décembre 1917*. — Le législateur de 1917 a voulu que la taxe fût un impôt sur le capital et une compensation des charges de famille évitées par les personnes sans enfant (nos 16 et 17). M. Landry, rapporteur de cette loi à la Chambre, préconisait la taxe successorale « assise sur l'actif net global de la succession... laquelle frapperait non pas les parts successorales recueillies par les héritiers mais la succession elle-même ». « Lors du décès d'une personne qui n'a pas eu d'enfant, ajoutait-il, l'Etat intervient, et avant qu'il ne soit fait aucune dévolution, avant qu'il ne soit opéré aucun partage, il prélève ce que nous appelons la taxe successorale » (*J. O.*, 22 décembre 1917, p 3390).

Critique. — La loi de 1917 n'a pas fait de la taxe un passif de succession, mais un droit de succession accessoire aux anciens droits de mutation et payé par tous les successeurs. Le rapporteur veut expliquer que la taxe est indépendante de la dévolution héréditaire, et que le Trésor la reçoit des successeurs universels, alors seuls obligés à son paiement, sans s'occuper de la proportion dans laquelle les légataires doivent y contribuer. Cet argument reproduit et aggravé

par l'administration de l'Enregistrement dans son instruction 3526 pour justifier la déduction de la taxe (n° 60) a conduit certains praticiens à faire de la part de taxe restant supportée par les successeurs universels un passif de succession payé entre eux par parts viriles, et non proportionnellement à leur émolument fiscal. Cette solution a été critiquée justement (F. Deysac, *R. N.* 1919, 17982).

b) *Loi du 25 juin 1920.* — La loi du 25 juin 1920 a donné à la taxe, en admettant qu'elle ne le lui ait pas simplement restitué, son caractère de charge héréditaire. Son but est précis : restituer à l'Etat les impôts que le défunt aurait dû lui payer s'il avait eu une famille normale (n° 17.3). La taxe est une créance contre le défunt, donc un passif de succession, et c'est pourquoi le légataire particulier en est exempté.

M. Klotz, rapporteur à la Chambre, s'exprime ainsi pour justifier la suppression du recours contre les légataires : « Ce recours paraît d'ailleurs contraire au principe de la taxe, celle-ci a le caractère d'un prélèvement affectué par l'Etat sur la masse héréditaire, pour compenser les charges fiscales que l'absence ou le petit nombre d'enfants a permis au défunt d'éviter. La succession dévolue aux divers ayants droit ne se compose donc, en réalité, que du surplus de la masse et ce surplus doit être réparti entre les ayants droit conformément au droit civil, de sorte que les légataires particuliers doivent toucher intégralement leur legs s'il n'entame pas la réserve. » M. Doumer, rapporteur du Sénat, dit de même : « La suppression du droit de recours s'accorde, d'ailleurs, avec le caractère de la taxe, qui constitue un prélèvement effectué par le Trésor sur la succession, et avec les principes du droit civil d'après lesquels les légataires particuliers n'ont pas à contribuer au paiement du passif » (*J. O.*, Chambre, 1920. Ann. 166, p. 10. Sénat, 1920, p. 76).

Critique. Les rapporteurs ont paraphrasé l'exposé des motifs du projet gouvernemental qui avait pour but de supprimer les difficultés nées du recours en supprimant ce recours (n° 8). Le même impôt n'a pas changé de caractère juridique entre 1917 et 1920. La loi met la taxe à la charge directe et personnelle des successeurs universels ; elle crée à l'égard des légataires particuliers un mode de règlement et une répartition analogue à ceux du passif de succession, mais cette analogie est réalisée au moyen d'une obligation directe de chaque successeur universel. La taxe n'est pas, dans son essence, un passif de succession.

71. Arguments contre cette doctrine. — Outre les arguments qui justifient les autres doctrines, divers arguments s'opposent à ce que l'on considère la taxe comme un passif de succession.

1° Solidarité particulière. — Certains auteurs ont conclu du fait controuvé que la taxe était due solidairement par les successeurs universels que cette solidarité eût été inutile si la taxe avait été réellement un passif de succession. Cet argument n'aurait pas été convainquant. La solidarité eût été utile même si la taxe avait été un passif, car la dette héréditaire se divise de plein droit entre les héritiers ; le créancier, au moins après partage, ne peut plus poursuivre les biens de la succession au détriment des cohéritiers du débiteur, et les héritiers peuvent opposer le bénéfice d'inventaire au créancier de l'hérédité. De plus la loi remonte à 1917 où la taxe ne pouvait avoir ce caractère de passif (F. Deyzac, R. N. 17982 ; Faure, *J. du not.*, 1925, p. 194).

2° Personnalité de l'impôt. — a) La taxe comme tout impôt d'enregistrement est un impôt personnel (n° 77 ; Faure, *J. du not.*, 1925, p. 163).

b) La loi met la taxe à la charge de certains débiteurs.

Ceux-là la doivent personnellement. Dire que c'est le défunt ou la succession qui doit l'impôt, c'est ajouter à la loi, comme c'est y ajouter également de dire qu'ils ne la doivent que parce qu'ils représentent la succession dans les termes du droit civil.

3^o *Division de la taxe entre ses débiteurs.* — La taxe n'est pas un impôt unique dû en tout état de cause comme un passif le serait au profit d'un créancier. La taxe intégrale est essentiellement théorique. Il n'existe que des fractions de taxe réparties entre les héritiers, et qui subissent chacune un sort distinct et indépendant selon la qualité de l'héritier. Chacune de ces fractions peut être due entièrement, ou réduite, ou anéantie : chacune d'elles peut être payée dans les délais, ou par fractions, ou à terme, selon la volonté de son débiteur. Pour la liquidation et le paiement de la taxe effective, la taxe n'existe plus, il n'y a que des fractions de taxe, lesquelles réunies ne forment la taxe théorique que dans certains cas particuliers. Il est évident que la taxe n'est ni due, ni répartie, comme un passif de la succession.

4^o *Impossibilité théorique.* — C'est donc une erreur de faire de la taxe, lorsqu'elle se trouve réduite au profit de certains héritiers, un passif de succession, et c'est une autre erreur de reconnaître à la taxe deux caractères : celui d'une dette personnelle dans ce cas, et celui d'un passif de succession dans les autres cas.

Car si la taxe est un passif de succession, la taxe réellement due est répartie par parts viriles, et alors les exemptés en paient une partie et ceux qui la doivent entièrement bénéficient d'une exemption qui n'est pas faite pour eux. Lorsque par exemple une succession est dévolue moitié à l'enfant réservataire, et moitié aux hospices légataire, il est impossible de porter la taxe à la masse passive de succession.

Peut-être pourrait-on sauvegarder l'existence de la taxe

théorique en disant que celle-ci, due un instant de raison au décès, se répartit aussitôt par parts viriles, conformément à l'article 883 du Code civil, et que les exemptions et les modérations qui profitent à l'un des héritiers sont équivalentes à une compensation de la part de la taxe à leur charge avec la remise bénévole que la loi leur en fait. C'est impossible, car la taxe réellement due est celle réellement liquidée et payée. Si certaines parts de la taxe peuvent être l'objet d'une remise personnelle, c'est qu'elles sont des dettes personnelles.

5° *Impossibilité pratique.* — Dans les cas d'exonérations ou de modération de taxe, qui sont nombreux en pratique depuis la loi de 1926 (n° 50 et s., voir *infra* les formules), les praticiens ne pourront, lors du partage de la succession, affecter au paiement de la taxe successorale des biens de la succession sans faire restituer à la masse active la part à la charge personnelle de chacun d'eux. Si l'on veut faire payer la taxe comme un passif de succession, tout en sauvegardant les droits des héritiers exonérés, il faudrait porter au passif la taxe théorique, en affecter partie au paiement de celle réellement due et attribuer le surplus, qui forme le total des parts exonérées, aux bénéficiaires de ces exonérations.

72. Règles générales de contribution d'après la doctrine de la taxe « passif de succession ». — L'application de la doctrine qui fait de la taxe un passif de succession a d'importants effets :

1° Sur la nature de la taxe :

La taxe est due une fois pour toutes, son paiement est définitif. L'usufruitier éventuel dont le droit vient à s'ouvrir ne la doit pas, et le nu propriétaire ne peut en obtenir la restitution (n° 100).

2° Sur l'obligation au paiement de la taxe (v. n° 85 et s.) ;

3° Et sur la contribution à son paiement. Quelle que soit l'étendue de l'obligation au paiement de la taxe successorale, d'après cette doctrine, tout doit se passer entre ses débiteurs comme si elle était une charge héréditaire. D'où les solutions suivantes :

Légataire particulier. — Le légataire particulier ne contribue pas au paiement de la taxe. Il ne la supporte qu'indirectement lorsque son legs est réduit à la quotité disponible.

Usufruit. — La contribution de l'usufruitier et du nu propriétaire est régie par l'article 612 du Code civil ; l'usufruitier y contribue pour les revenus, le nu propriétaire pour le capital ; ou bien la taxe est prélevée sur la succession (nos 95 et s.).

Rapports. — L'héritier débiteur du rapport paie la même part de taxe que ses cohéritiers, bien que, pour le calcul de la taxe, son rapport, qui l'égale à ses cohéritiers, ne soit pas compté, et qu'il y ait payé des droits de donation sur le montant du rapport (n° 104).

Réduction. — La taxe successorale est payée par la succession, et, par ce moyen, entre en compte pour le calcul de la quotité disponible (nos 111 et s.).

Assimilations et présomptions. — Les personnes qui doivent des droits de mutation sur des biens assimilés à ceux qui font l'objet d'une mutation par décès, ou présumés dépendre de la succession, ne sont pas tenues de la taxe qui reste à la charge des héritiers (nos 116 et s.).

Exemptions ou modérations. — Les exemptions et les modérations de taxe sont impossibles à concilier avec cette doctrine (n° 71, 4 et 5).

Clauses testamentaires. — Comme de tout passif le testateur peut valablement imposer le paiement de la taxe à qui il le désire (n° 128).

Rapports avec les tiers. — La taxe entre dans le compte de bénéfice d'inventaire sans discussion possible.

Avantages et inconvénients. — Les avantages de cette doctrine sont précieux : son application est très simple. La taxe est payée sur la succession, ce qui évite aux héritiers de la déboursier personnellement, solution avantageuse notamment pour le nu propriétaire, qui ne reçoit aucun bien immédiat en pleine propriété, et pour l'usufruitier, qui ne peut toucher au capital de la succession.

Les inconvénients s'aperçoivent chaque fois que, fiscalement ou réellement, l'émolument d'un successeur universel n'est pas proportionnel à sa part virile. Ainsi le légataire de la quotité disponible, de moitié par exemple, réduit à un émolument infime, par suite de dons antérieurs, paie autant de taxe que le réservataire, alors que le réservataire paie moins de taxe que si la succession ne comprenait que sa réserve.

72 bis. Degrés dans l'application de la doctrine de la taxe « passif de succession ». — L'application stricte de la doctrine qui voit dans la taxe successorale un passif de succession conduit à dire que la taxe est, par sa nature propre, une charge de la succession devant être considérée comme telle dans tous les cas et par tous les intéressés. La loi a simplement ajouté au droit de créance de l'Etat contre la succession, qu'il tient de l'essence même de la taxe, une obligation personnelle des successeurs universels à titre de supplément de garantie.

A l'opposé on peut penser que la taxe ne constitue qu'une obligation personnelle des héritiers, mais que, entre eux, la taxe doit être supportée comme le serait un passif, c'est-à-dire par parts viriles et non proportionnellement aux parts fiscales des ayants droit. L'usufruitier et le nu propriétaire contribuent donc chacun personnellement au paiement de la

quotité de la taxe afférente fiscalement à l'usufruit et à la nue propriété.

Un système intermédiaire admet que la Régie n'a pas d'autre droit que celui que la loi lui donne expressément, mais il exige que, dans les rapports des héritiers entre eux et avec les créanciers, la taxe soit réglée définitivement comme si elle était un véritable passif de succession.

Enfin d'autres auteurs, considérant que l'administration insiste à revendiquer son droit de poursuite en paiement de la taxe sur l'actif de la succession et néglige les conséquences de la taxe « passif de succession » en ce qui concerne sa répartition, paraissent adopter le système contraire à celui qui précède : en tant que créance de l'Etat, la taxe est un passif héréditaire, mais dans les rapports entre les successeurs, la taxe n'est qu'un droit de succession analogue aux droits de mutation par décès (cf. Baudrin, pp. 300-301).

§ 2. — Doctrine de la contribution par les légataires particuliers.

73. Exposé. — Cette doctrine est présentée par M. Henri Faure (thèse, Rennes, 1922 ; *J. du not.*, 1925, pp. 160, 193 225 ; R. N. Basoche, 1926, p. 161).

L'auteur constate que la taxe n'est pas un passif de succession mais un droit d'enregistrement sur une mutation par décès. La loi ne statue que sur l'obligation au paiement de la taxe, par suite la contribution à son paiement reste régie par le droit commun. Ce droit est celui de l'article 1016 du Code Civil d'après lequel le légataire particulier doit payer les droits d'enregistrement de son legs, c'est-à-dire les droits sur la mutation de son legs.

Une partie de ces droits est perçue sous la forme de taxe successorale, laquelle n'est assise sur le capital que pour les

nécessités de la liquidation et n'est perçue sur les héritiers que pour la commodité de la Régie. Le légataire particulier doit donc supporter la taxe afférente à son legs.

La loi du 25 juin 1920 a seulement voulu et a effectué deux modifications : Supprimer les ennuis de liquidation causés par la contribution du légataire au prorata de son legs, et faire payer au légataire d'une même somme les mêmes droits, quelle que fût l'importance de la succession. Ces résultats sont atteints en calculant la part de taxe afférente aux legs sur les plus basses tranches, chose conforme au droit civil qui veut que le légataire soit servi le premier.

Critique. — Entre autres critiques on peut remarquer que les travaux préparatoires contredisent cette solution ; de plus, la loi stipulant sur l'obligation, stipule implicitement de même sur la contribution, et le droit commun du code civil ne peut empêcher l'exécution d'une loi postérieure, spéciale et suffisamment précise.

Applications. — Les successeurs paient la totalité de la taxe. Les légataires particuliers et les autres ayants droit leur remboursent la part de taxe calculée sur les plus basses tranches de leurs legs. Le surplus reste à la charge des successeurs universels et se répartit entre eux au prorata de leur part fiscale. Les légataires et les héritiers paient les droits de mutation sur leur émolument diminué de leur part contributive au paiement de la taxe.

Avantages. — Ce système paraît suivi par certains praticiens. Il a l'avantage d'apporter plus d'équité dans la répartition de l'impôt, et l'auteur, qui a conscience de défendre le droit civil et une cause juste, conclut en ces termes : « Nous ne pouvons douter que les juges se déclarent en faveur des principes d'équité et de justice. » (R. N. Bas. 1926, p. 166.)

Cette doctrine est condamnée par un jugement du tribunal de Charolles 31 juillet 1925. « Attendu qu'il ne saurait y

avoir doute... que le but recherché (par le législateur) a été non pas de modifier le calcul de la taxe, comme le défendeur le prétend, afin de la rendre plus équitable à l'égard des légataires particuliers, mais de faire supporter exclusivement à l'héritier le poids de cette taxe » (cité n° 130).

74. Variante de M. Beaurepaire. — M. Beaurepaire (R. N. Basoche, 1926, p. 354) accepte cette théorie, mais constate que la loi de 1920 a eu en outre pour but de faire payer les droits de mutation des légataires particuliers sur le montant brut de leur legs. Les légataires remboursent leur part de taxe aux héritiers, mais comme les héritiers ont déduit de leur émolument, pour le calcul de leurs droits de mutation, la totalité de la taxe, dont en fait ils ne supportent qu'une partie, ceux-ci tiennent compte aux légataires de l'économie qu'ils ont réalisée indûment de ce fait.

§ 3. — Doctrine de la charge réelle.

75. Une doctrine consiste à considérer la taxe comme un impôt extraordinaire grevant tous les biens et chacun des biens de la succession transmise, plutôt que les héritiers. Elle se recommande du caractère d'impôt sur le capital que l'on peut reconnaître à la taxe. Elle justifie à la fois la contribution des légataires particuliers ainsi que celle de l'usufruitier et du nu propriétaire conformément à l'article 612 du Code civil.

§ 4. — Doctrine de l'obligation personnelle des successeurs universels.

76. Exposé. — Cette doctrine paraît la mieux adaptée à l'état actuel de notre législation. Elle établit une proportion

équitable entre la part que reçoit l'héritier de l'actif et les droits de succession qu'il doit payer.

La taxe successorale est une charge personnelle des successeurs universels ou à titre universel qui doivent la payer et la supporter proportionnellement à leur émolument fiscal, en y comprenant les legs particuliers dont ils sont grevés.

On trouve en effet dans la nature propre de la taxe successorale et dans les lois qui la régissent les deux principes suivants :

1^o La taxe est une obligation personnelle et divisée de chaque successeur universel;

2^o La contribution de chaque successeur universel est proportionnelle à la part fiscale nette dont il est saisi comme successeur universel.

77. Arguments. — 1^o *Historique.* — a) La loi du 31 décembre 1917 distinguait l'obligation de la contribution au paiement de la taxe. La contribution, tant entre les successeurs universels qu'entre ceux-ci et les légataires particuliers était « proportionnelle à leur part dans la succession », c'est-à-dire à leur part fiscale. L'obligation reposait sur les seuls successeurs universels, mais dans quelle proportion ? Quel était l'héritier obligé de faire l'avance de la part de taxe afférente au legs particulier ? Ce devait être celui qui devait acquitter ce legs. Ainsi la taxe était en général payée par parts viriles.

b) La loi du 25 juin 1920 voulant supprimer le recours contre les ayants droit autres que les successeurs universels, a supprimé ce qui avait trait à ce recours et tout ce qui se rapportait à la contribution. Les successeurs universels restent obligés au paiement de la taxe comme par le passé et dans les mêmes proportions, et puisque la loi nouvelle ne

parle pas de contribution, ils y contribuent dans la mesure de leur obligation.

2° *Loi du 25 juin 1920.* — La loi met la taxe à la charge des successeurs nommément désignés : héritiers, donataires ou légataires universels ou à titre universel. La taxe est une charge de ces personnes; elles la doivent personnellement puisqu'elles en sont constituées débitrices et en leur qualité de successeurs universels ou à titre universel.

3° *La loi prescrit le partage de la taxe.* — L'article 30 de la loi du 25 juin 1920, dernier alinéa, modifié par la loi du 3 août 1926, prévoit le partage de la taxe entre les débiteurs afin de faire porter sur la part de taxe et les droits de mutation à la charge de chacun d'eux la réduction de l'impôt au maximum (*sic*, Paris, 16 juin 1925, n° 102). Il en est de même du projet de budget pour 1930 qui prévoit des délais de paiements particuliers pour la part de taxe et les droits dus par le nu propriétaire (n° 96).

4° *Nécessité juridique. Loi du 3 août 1926.* — La taxe théorique, qui seule peut constituer un passif de succession, n'est en droit qu'un élément de compte fictif. Les fractions de la taxe, réparties entre les héritiers, sont dues par chacun d'eux distinctement dans des proportions variables, en considération de leurs qualités et de leurs droits de mutation. Certaines sont payées intégralement, d'autres sont réduites, d'autres ne sont pas dues, et ces différences de traitement effectuées sur chaque fraction de la taxe, sont incompatibles avec toute autre doctrine que celle de la charge personnelle (n° 70, 3 à 5).

5° *La taxe est un droit de succession.* — a) Quelle que soit la nature économique de la taxe, elle reste un droit de succession, charge personnelle de son débiteur.

b) La taxe est un droit de mutation qui est supporté par le nouveau possesseur, et non par l'ancien c'est-à-dire par la succession. Celle-ci peut toutefois être obligée accessoirement

au paiement du droit de mutation, d'après le droit commun et à titre de supplément de garantie (C. E. art. 96; Pilon I, 939).

c) La taxe dans nombre de cas se confond avec les droits de mutation par décès, dont, à l'origine, elle n'était qu'un complément. Lorsque le total des droits d'un héritier est réduit au maximum légal c'est une fiction de dire que les deux impôts sont encore distincts : il n'y a plus qu'un droit de succession.

6° *La taxe équivaut en général à un passif de succession.*

— Le législateur de 1920 a désiré qu'en présence de légataires particuliers la taxe fut répartie comme le serait un passif de succession. Cette doctrine répond aux vœux du législateur par le moyen, conforme au texte de la loi de l'obligation personnelle des successeurs universels. Elle évite d'étendre l'application des motifs incertains de la loi non consacrés par un texte à des circonstances non envisagées par le législateur et qui blessent l'équité.

7° *Analogie avec les déductions pour enfants du défunt.* —

L'application de cette doctrine fait de la taxe le pendant exact des déductions pour enfants du défunt. Ce résultat est sensible dans certains cas particuliers (usufruit, rapports).

77 bis. Applications. — L'obligation et la contribution au paiement de la taxe sont identiques. L'application de cette doctrine conduit aux solutions suivantes :

Legs particuliers. — Le légataire particulier est exempt du paiement de la taxe. Cependant au cas de réduction de son legs il la supporte indirectement (n° 115).

Usufruit. — L'usufruitier et le nu propriétaire contribuent chacun au paiement de la taxe proportionnellement à la valeur fiscale de leur usufruit et de leur nue propriété (n° 25).

Rapports. — L'héritier débiteur d'un rapport ne paie qu'une taxe proportionnée à ce qu'il prend effectivement dans la succession (n° 105).

Réductions. — La taxe successorale afférente à la quotité disponible ou à ce qui en reste disponible pour les légataires est supportée par ceux qui en profitent, dans la proportion de leur émolument, sauf controverse (nos 111 et s.).

Assimilations et présomptions. — Il y aura lieu de distinguer si les assimilations et présomptions valent comme legs particuliers ou doivent être considérées comme des successions de nature particulière (nos 116 et 123).

Exemptions et modérations. — Les exemptions et modérations de taxe profitent directement et entièrement à ceux en faveur de qui elles sont établies.

En effet la part de taxe au paiement de laquelle un successeur est obligé peut être réduite en sa faveur et à son profit par suite de l'application au montant de ses droits du maximum légal. Il est impossible théoriquement et pratiquement de tenir compte à ce successeur de l'exonération partielle de taxe qui doit lui profiter si l'on ne lui fait pas supporter personnellement et définitivement sa part de taxe réduite (n° 71, 4 et 5).

Partage pris pour la base. — La taxe sera répartie entre les successeurs comme les droits de mutation par décès seront dus par eux, d'après les biens de la succession qui leur seront échus par partage (n° 88).

Rapports avec les tiers. — La taxe successorale, au regard des tiers, se comporte comme les droits de mutation par décès.

§ 5. — Doctrine de la régie.

78. La régie a-t-elle une doctrine? — Nous ne le croyons pas. Elle applique à chaque cas particulier la doctrine qui lui est le plus favorable.

79. Solutions tirées de la taxe « passif de succession ».

— L'administration s'est prévalu de la doctrine qui fait de la taxe successorale un passif de la succession de par sa nature propre chaque fois qu'elle y a eu intérêt.

I. — LOI DU 31 DÉCEMBRE 1917. — 1^o La taxe « bien que n'étant pas un passif de succession » est déduite pour le calcul des parts nettes sur lesquelles seront perçus les droits de mutation (I.35.26.1). Depuis la loi du 25 juin 1920 la Régie dirait plus volontiers : « parce qu'étant un passif de succession ».

II. — LOI DU 25 JUIN 1920. — a) *La taxe est une créance contre la succession.*

2^o R. M. J. O. 19 janvier 1921. « La taxe est prélevée par privilège sur la masse héréditaire et le surplus forme l'actif dévolu aux ayants droit. Si le legs particulier dépasse cet actif ou entame la réserve, il est réduit. D'où il suit qu'il ne fait pas obstacle à la perception de la taxe et qu'il est appelé à la supporter dans certains cas par voie indirecte » (Incompatible avec la loi du 3 août 1926 ; n^o 80).

3^o I. 3670.24. — Dans le cas où un legs particulier absorbe l'actif héréditaire et où les héritiers renoncent à la succession, le Trésor est fondé à provoquer la vacance de la succession et à obtenir du curateur le versement de la taxe après réduction du legs. (Incompatible avec la loi du 3 août 1926 ; n^o 80).

4^o Par R. M. 19 janvier 1921 la Régie déclare pouvoir recouvrer la taxe en exerçant à l'encontre des légataires particuliers les privilèges établis par les articles 32 L. fin. et 7 L. 13 juillet 1911.

5^o Par R. M. 12 février 1921, le ministre des Finances fait connaître que la réduction de 80 % doit porter sur les droits de succession à l'exception de la taxe successorale parce que celle-ci constitue une dette de l'hérédité. (Incompatible avec

la loi du 3 août 1926, n° 80, et infirmé par la Cour de Cassation, n° 54).

b) *La taxe est due une fois pour toutes.*

6° R. M. J. O., 13 mars 1926. — « En matière d'usufruits successifs le décès du premier usufruitier reste sans influence sur le calcul de la taxe successorale acquise au Trésor sur la valeur imposable de la masse héréditaire au jour de l'ouverture de la succession. »

c) *Les clauses testamentaires sont valables.*

7° I. 3896.22. — « La taxe successorale est considérée en droit fiscal comme un passif déductible pour la détermination de l'actif net passible des droits de mutation par décès. La contribution effective au paiement de la taxe doit, dès lors, comme en matière de déduction de passif ordinaire, être seule prise en considération pour la fixation de la part nette dévolue à chacun, des successibles.

« A cet égard si l'article 29 L. 25 juin 1920 a posé les principes de la contribution en mettant la taxe à la charge des héritiers, donataires ou légataires universels ou à titre universel, rien n'empêche que le testateur déroge à ces principes en imposant le paiement d'une fraction de la taxe à des légataires à titre particulier.

« Dès l'instant où les dispositions prises à ce sujet ne touchent pas aux règles d'obligation au paiement contenues dans l'article 29 précité, l'administration doit en tenir compte pour déterminer le montant net des legs particuliers passible de l'impôt de mutation par décès. »

d) *La taxe est une dette de l'hérédité.*

8° La taxe est déduite de l'actif de la part nette pour déterminer les petites successions bénéficiaires de tarifs réduits (n° 63).

80. Solutions tirées de la taxe « charge personnelle ». — Mais la Régie n'a jamais répudié la doctrine de la charge

personnelle quand la loi l'imposait manifestement, ou lorsque ses solutions étaient favorables à ses intérêts.

I. — LOI DU 31 DÉCEMBRE 1917.

1^o Une solution du 6 novembre 1918 (I. 3581.22) décide que la taxe est une dette des successibles et non de la succession (cf. I. 3896.20 *infra* 3^o).

II. — LOI DU 23 JUIN 1920.

2^o I. 3645 : « L'article 29 de la loi nouvelle supprime ce recours, c'est-à-dire que les successeurs universels obligés comme par le passé au paiement de la taxe auront aussi à la supporter définitivement, *chacun pour une fraction proportionnelle à la part qu'il recueille dans la succession sans contribution des autres ayants droit.* »

3^o I. 3896.20. « En indiquant... que la taxe successorale à percevoir indépendamment des droits de mutation par décès serait progressive et liquidée par tranches sur le capital net global de la succession, le législateur n'a entendu marquer par ces explications que la différence du mode de calcul adopté pour la taxe d'une part et les droits de mutation d'autre part, ces droits étant à la différence de la taxe liquidée sur la part nette recueillie par chaque ayant droit... La taxe successorale constituait à l'origine une simple modalité de la graduation des droits de mutation par décès. C'est pour ce motif que les exonérations de l'impôt de mutation par décès accordées par les lois antérieures sont étendues à ces deux taxes. De même et sauf dans les cas déterminés par la loi toutes les transmissions assujetties aux droits de mutation par décès doivent également donner ouverture à la perception de la taxe successorale. En particulier les libéralités entre vifs subordonnées à l'événement du décès du donateur, par cela seul qu'elles sont passibles des droits de mutation par décès, sont soumises à la taxe successorale. Cette règle de perception ne peut qu'être maintenue sous

l'empire de la loi du 25 juin 1920 qui confirme les dispositions déjà en vigueur pour *l'exigibilité*, l'assiette et la liquidation de la taxe, *dont l'incidence a été seule modifiée* par l'article 29 de cette loi. »

III. — LOI DU 3 AOUT 1926.

4^o I. 3944. 5. « Ces maxima limitent le total de la fraction de taxe et des droits de mutation à la charge de cet héritier... La taxe successorale pourra donc faire l'objet d'une réduction. »

5^o R. M. J. O. 6 juin 1928, p. 950. « La taxe successorale n'est pas exigible lorsque les legs particuliers absorbant la totalité de l'actif net héréditaire, les héritiers, légataires ou donataires universels ou à titre universel ne recueillent aucun émolument dans la succession. Cette taxe ne peut dès lors être perçue. »

81. Critiques des doctrines de la régie. — Les doctrines concernant la taxe successorale intéressent d'une part le recouvrement, d'autre part la répartition de la taxe entre les héritiers. En ce qui concerne le recouvrement de la taxe, la Régie accepte la doctrine qui fait de la taxe un passif de succession : elle peut donc poursuivre le paiement de la taxe sur les biens de la succession (79, 3 à 6). La loi, en créant une obligation personnelle des successeurs universels, a ajouté une garantie au profit de l'administration.

La nature qui est reconnue par la jurisprudence aux simples droits de mutation par décès suffit à justifier la plupart des conséquences que l'administration retire de la thèse de la taxe « passif de succession ». Nous savons que, comme créance au profit du Trésor, les droits de mutation sont à la fois une charge de l'héritier et de l'hérédité, et que la loi fiscale accorde pour leur acquit des privilèges qui peuvent grever les autres successeurs ou les créanciers

héréditaires. D'autres conséquences peuvent s'expliquer par d'autres raisons, notamment l'assimilation à un passif déductible.

En ce qui concerne la répartition de la taxe entre les héritiers, la Régie, étant moins intéressée, conserve les solutions antérieures tirées de l'obligation personnelle des successeurs. Elle dit que la taxe est à la charge des ayants droit à titre universel chacun pour une fraction proportionnelle à ce qu'il recueille dans la succession, ce qui est contraire à la doctrine de la taxe passif de succession, notamment en ce qui concerne l'usufruit, la nue propriété et les rapports.

La Régie ne respecte donc pas l'unité obligatoire de la doctrine concernant la taxe successorale. Pour assurer la perception de la taxe sur les biens donnés sous la condition de survie du donataire, l'administration prétend que la loi de 1920 n'a pas modifié la nature de la taxe ; mais quand il s'agit de recouvrer la taxe sur les biens héréditaires, la Régie fait savoir que les travaux parlementaires de la loi de 1920 ont fait de la taxe un véritable passif successoral.

Tôt ou tard l'unité de doctrine relative à la taxe successorale se réalisera, tant au regard de la Régie que dans les rapports des héritiers. Nous supposons que ce sera en faveur de l'obligation personnelle des ayants droit, car cette doctrine est seule compatible avec la législation en vigueur. L'opinion de l'administration, variable, mais qui tend toujours au but bien défini de se donner un surcroît de garantie, relève du pragmatisme plus que du droit.

VI. — Etat de la doctrine, de la jurisprudence et de la pratique.

82. Doctrine. — Au lendemain de la loi de 1920 les auteurs se basant sur les motifs de la loi et les instructions

de la Régie ont en général adopté la doctrine du passif de succession (Pilon, I, 925 ; Planiol et Ripert, *Successions*, 358 ; Deyzac, R. N., 1923, supp. p. 99 ; Foiret, J. N. 1923, 34700 ; Javon, R. N. 15 mai 1924 ; R. N. Basoche, 1926, p. 225 ; R. P. Defrénois, 1924, p. 157 ; 1925, pp. 11 et 12 ; 1926, p. 109). Le *Manuel des Déclarations de succession* par M. Piffre de Vaubon et les rédacteurs du *Journal des Notaires* qui admettait la charge personnelle en 1921, s'est rallié à la doctrine du passif de successions dans son édition de 1927 (*Nouveau manuel*, 109 et s., *contra* 108).

Depuis que la loi de 1926 permet des modérations de taxe en faveur de l'un des héritiers, des auteurs se sont demandé si cette loi n'était pas de nature à faire échec à la doctrine du passif de succession (R. N., 1927, p. 266 par M. Frimôse ; J. N., 1928, 35707 par M. de Boiry).

83. Jurisprudence. — Seuls, à notre connaissance, les cours d'appel et les tribunaux ont été appelés à donner leur avis sur la question et seulement dans des procès intéressant la répartition de la taxe entre les héritiers.

Ces jugements concernent soit la contribution de l'usufruitier et du nu propriétaire, soit l'interprétation des clauses testamentaires.

En ce qui concerne la contribution de l'usufruitier et du nu propriétaire, dans le cas d'un usufruit simple, la jurisprudence a accepté la doctrine du passif de succession (n° 96). Nous citerons cet attendu du tribunal d'Orléans, jugement du 22 décembre 1925 (Baudrin p. 281) à cause de sa portée précise et générale : « Attendu que c'est seulement pour en faciliter le recouvrement (de la taxe successorale) que l'article 69 de la loi du 25 juin 1920 a imposé aux successibles universels la charge de la payer, de même qu'il a donné à l'Enregistrement la faculté de considérer tous les successibles uni-

versels comme solidaires au regard de cette taxe, comme pour les droits de mutation, et d'en recouvrer intégralement le montant contre un seul d'entre eux ; mais *que ces règles fiscales ne modifient pas la nature de cette taxe, créance de l'Etat contre la succession* ».

Mais dans un cas où l'équité risquait d'être violée, la Cour de Paris, tout en faisant de la taxe un passif de succession, en a répudié les conséquences par un moyen détourné, pour aboutir à une application identique à celle imposée par la doctrine de la charge personnelle (n° 102).

Relativement à l'interprétation des clauses testamentaires, les tribunaux s'attachent à faire ressortir la différence technique de la taxe et des droits de mutation, en opposant la taxe, passif de succession, aux droits de mutation, charge personnelle de l'héritier (n° 130.2). Mais la Cour de Limoges dit que la taxe est un droit de mutation par décès (n° 130.1).

La Cour de Cassation par arrêt du 26 juin 1924 cité n° 46 remarque en passant que la taxe « est payée... liquidée et recouvrée suivant les mêmes règles ; qu'elle présente donc, comme les droits de mutation par décès, le caractère d'une dette prenant naissance au profit du Trésor public avec l'ouverture de la succession ». Son arrêt du 6 mars 1929 rappelé n° 54 a repoussé l'application de la taxe « passif de succession » pour l'interprétation de l'ancien article 30 de la loi du 25 juin 1920, mais cet arrêt est insuffisant pour préjuger de l'opinion de la Cour de cassation.

On voit suffisamment que la jurisprudence n'est pas définitive sur la doctrine applicable à la taxe successorale. Il est à remarquer que les décisions intervenues ont porté sur des litiges antérieurs à la loi du 3 août 1926 qui a sapé la doctrine de la taxe, passif de succession.

84. Pratique. — La pratique adopte généralement et sou-

vent aveuglément, même depuis la loi de 1926, la doctrine qui fait de la taxe un passif de succession.

Il en est ainsi dans les cas où l'application de cette doctrine conduit en fait aux mêmes résultats que la doctrine de la charge personnelle ou lorsqu'elle ne blesse pas à première vue l'équité. Dans le cas très favorable où la succession est dévolue à un usufruitier et à un nu propriétaire, la pratique, garantie par la jurisprudence, porte la taxe au passif de succession (n° 96). Lorsqu'une succession qui comprend des biens en nue propriété est dévolue à un usufruitier, la taxe est payée sur les biens libres de la succession, d'après quelques praticiens, malgré la jurisprudence contraire, et bien que la liquidation des droits de succession telle qu'elle résulte de la déclaration de succession rédigée par eux prouve, sans aucun doute, que la taxe est répartie entre la masse en toute propriété et la masse en nue propriété qui dépendent de la succession (n° 102).

Le même formulaire fait de la taxe un passif de succession lorsque le débiteur d'un rapport bénéficie d'un émolument important, et une charge répartie proportionnellement lorsque le rapport excède la part héréditaire (*Nouveau Manuel*, formules 21, 25, 36). M. Baudrin, notaire à Angoulême, en cas de rapports et de réductions, considère que la taxe successorale est un passif de succession quand il s'agit de calculer les droits de mutation, mais quand il s'agit de la payer il la répartit entre les successeurs au marc le franc de leurs parts fiscales ; il ne justifie pas cette contradiction (Baudrin, p. 300).

Mais il est difficile de connaître exactement la pratique variable selon les hommes, le temps et la jurisprudence. Les formulaires de déclarations de succession se contentent d'établir le montant des droits, question peu discutée et qui ne résout pas la difficulté.

Depuis la loi de 1926 la pratique ne paraît pas changée. Lorsqu'il y a lieu à réduction de la taxe en faveur de certains héritiers, des praticiens inclinent à appliquer la doctrine de la charge personnelle ; d'autres portent ce qui reste dû de la taxe au passif de succession sans s'occuper de savoir à qui l'exemption profite ; enfin d'autres président à une espèce de transaction entre les principes et les parties dans le but de faire payer la taxe sur la succession, soit en imputant la part totale de droits qui tombe en non valeur sur les droits de mutation du débiteur (ce qui laisse intacte la taxe), soit en restituant aux intéressés l'exonération qui leur profite (n° 71,5).

VII. — Obligation au paiement de la taxe.

85. Fondements de l'obligation au paiement de la taxe. — La loi dit que la totalité de la taxe est payée par les successeurs universels ; le Trésor a donc une action directe contre chacun des successeurs universels, dans des proportions qui restent à déterminer.

Si l'on admet que la taxe est un passif de succession, l'Enregistrement pourra, en outre, avoir une créance sur la succession.

86. Obligation personnelle. — 1° *Principe.* — L'obligation personnelle des successeurs repose sur le texte précis de la loi, et sur l'assimilation de la taxe aux droits de mutation par décès pour le paiement et le recouvrement, expressément édictée par la loi.

Cette obligation est divisée et infinie, car les débiteurs ne sont tenus que de la part de la taxe à leur charge, et ils en sont tenus sur leurs biens personnels, sans pouvoir opposer le bénéfice d'inventaire.

2° *Quantum*. — L'obligation est égale à la contribution : où la loi ne distingue pas, il n'y a pas à distinguer. Telle est également la thèse de la Régie. Mais l'étendue de cette obligation varie selon qu'on adopte l'une ou l'autre des doctrines.

Si la taxe est un passif de succession ou si elle est analogue à un passif de succession, l'obligation de chaque successeur sera en général de sa part virile. Il y aura néanmoins une exception : l'obligation de l'usufruitier et du nu propriétaire sera calculée sur la valeur fiscale de l'usufruit et de la nue propriété, et non d'après l'article 612 du Code civil, car les règles de liquidation des droits de mutation sont étendus à l'obligation au paiement de la taxe (n° 69).

Si l'on admet la doctrine contraire, chacun des débiteurs sera obligé pour la part proportionnelle à son émolument tel qu'il est établi par la déclaration de succession (n° 76 et s.). L'administration adopte cette solution : « Les successeurs universels obligés comme par le passé au paiement de la taxe, auront à la supporter définitivement, chacun pour une fraction proportionnelle à la part qu'il recueille dans la succession » (I. 3645 ; *supra*, n° 80).

3° *Garantie*. — L'obligation personnelle de l'héritier est assujettie aux règles de paiement et de recouvrement des droits de mutation. La Régie jouit pour le recouvrement de la taxe à la charge de l'héritier des mêmes garanties et privilèges, parmi lesquels nous mentionnerons à cause de leur importance la solidarité entre les héritiers et le privilège sur les revenus des biens héréditaires (Pilon. I. 1015). Rappelons qu'au regard de la Régie et des créanciers tant de l'hérédité que de l'héritier, la jurisprudence considère les droits de mutation comme étant, outre une charge personnelle de l'héritier, une charge héréditaire grevant la portion de l'hérédité dévolue au débiteur (Planiol et Ripert, *Successions*, 358, 422).

4^o *L'obligation personnelle est principale.* — L'obligation personnelle dérive de la loi. C'est sur la base de cette obligation que sont liquidés les droits de succession dus par l'héritier. Peut-être peut-on donner au Trésor un droit de poursuite sur les biens héréditaires sur le fondement de la taxe, passif de succession, mais ce droit est subsidiaire.

La Régie se prévaut presque uniquement de cette obligation personnelle. Celle-ci lui donne d'ailleurs à peu près les mêmes privilèges qu'elle aurait comme créancière de la succession (*supra*, 3^o). La Régie ne paraît faire intervenir l'obligation héréditaire que pour des buts accessoires ou pour un supplément de garantie quand il y a lieu (n^o 81).

Toutefois elle prétend en principe, autant que l'on peut savoir de sa doctrine, que la taxe est, par sa nature, un passif de succession, qui la rend créancière de la succession en premier lieu et que la loi lui a donné, en outre, en seconde ligne, un droit de créance sur chaque héritier.

87. *Obligation basée sur la charge héréditaire.* — 1^o *Principe.* — La taxe, passif de succession, peut l'être de deux manières : soit parce que telle est sa nature, soit parce que, étant un droit de succession, les héritiers entre eux doivent la supporter comme un passif de succession (n^o 72 bis).

Dans le premier cas le Trésor a un droit de poursuite sur l'actif héréditaire pour le recouvrement de la taxe, et l'obligation personnelle des héritiers n'est qu'une garantie de plus que la loi lui donne. C'est la thèse de l'Enregistrement (n^o 86.4).

Dans l'autre cas le Trésor peut agir indirectement sur les biens de la succession. Il exerce l'action de son débiteur, l'héritier négligent qui n'a pas payé sa part de taxe, contre les cohéritiers de ce dernier, pour demander le paiement de cette part en deniers de la succession. Cette solution est

certainement contraire au principe de la division des dettes.

2° *Effets*. — Le Trésor peut poursuivre le paiement de la taxe sur tous les biens de la succession, au moins jusqu'au partage, sans distinguer si certains héritiers sont dispensés de taxe en tout ou en partie. La Régie ne craint pas l'insolvabilité de l'héritier débiteur de dettes ou de rapports. De plus elle jouit, sans discussion possible, des privilèges attachés à toute créance héréditaire.

3° *Usufruit et nue propriété*. — L'obligation de l'usufruitier et du nu propriétaire au paiement de la taxe est régie par le Code civil. La Régie peut poursuivre le capital de la taxe sur le nu propriétaire, elle peut faire vendre la pleine propriété des biens grevés d'usufruit, au mépris des droits de l'usufruitier ou du nu propriétaire qui auraient payé la part de taxe à laquelle ils sont obligés personnellement. L'Enregistrement ne paraît pas s'être prévalu de ces conséquences.

4° *Utilité*. — L'obligation des successeurs au paiement de la taxe, en tant qu'ils sont tenus des dettes de la succession n'ajoute que peu à leur obligation personnelle.

5° *Critique*. — A l'origine il est certain que le Trésor ne bénéficiait pas d'une telle créance sur la succession (I, 3587.22), et la loi du 25 juin 1920 n'a pas modifié les règles de son recouvrement (I, 3896.20).

VIII. — Contribution au paiement de la taxe.

88. *Doctrine de la charge personnelle*. — Lorsqu'on admet que la taxe est une charge personnelle des héritiers, la question de la contribution à son paiement ne se pose pas, la contribution est égale au montant de l'obligation, c'est-à-dire qu'elle est répartie entre les successeurs universels proportionnellement à leur émolument fiscal (76).

Dans ce cas la taxe (comme les droits de mutation) n'in-

tervient dans le règlement entre les héritiers que lorsque l'un d'eux est tenu de la payer pour un autre par l'exercice de la solidarité ou des privilèges. Lorsque la taxe a été payée avec des deniers successoraux, chaque ayant droit doit reverser à la masse la part à sa charge ou l'imputer sur ses droits.

Un aperçu des principales conséquences de l'application de cette doctrine a été donné n° 77 *bis*.

Lorsque le partage de la succession doit être pris pour base de la perception des droits de mutation par décès, la taxe successorale est répartie entre les héritiers au prorata de la valeur fiscale du lot qui leur est échu (n° 77 *bis*).

89. Doctrine du passif de succession. — Principe. — Pour ceux qui font de la taxe un passif de succession, la contribution à son paiement, qui est de droit civil, est indépendante de l'obligation à son paiement, qui est de droit fiscal. La taxe doit être payée soit par parts viriles, soit avec des deniers de la succession. Ce système a l'avantage d'être simple et pratique, il est favorablement accepté par la plupart des héritiers, parce que les droits de succession sont dans tous les cas payés sur la succession. Mais il est impossible à réaliser dans les cas où certains héritiers profitent d'exemptions ou de réduction de leur part de taxe (71, 4,5). Aussi nous croyons que depuis la loi du 3 août 1926 cette doctrine est appelée à disparaître.

Les solutions auxquelles aboutit la doctrine du passif de succession ont été énumérées sommairement n° 72.

IX. — Rapport avec les tiers.

90. Identité des résultats. — D'après la jurisprudence les droits de mutation par décès sont, pour l'Etat, une créance

sur l'hérédité et sur l'héritier ; ils sont pour les créanciers de la succession et pour les créanciers de l'héritier une dette héréditaire et une dette personnelle de l'héritier. Il en est de même pour la taxe successorale, qu'on la considère comme une charge personnelle ou comme un passif de succession, avec cette différence que cette jurisprudence, très critiquée, ne pourra être discutée si la taxe est réellement une charge héréditaire.

Ces solutions ont été établies à l'occasion des comptes de bénéfice d'inventaire ; elles s'expliquent par l'injustice qu'il y aurait à laisser les droits à la charge de l'héritier qui n'a accepté la succession que pour la gérer et en répartir les biens entre les créanciers et les légataires. Mais l'héritier reste encore personnellement débiteur des droits qui excèdent les deniers affectés par privilège à leur paiement et le dividende dévolu aux créanciers (Planiol et Ripert, *Successions*, 422). Nous croyons que l'on pourrait imputer par préférence les droits de succession sur l'actif à répartir en considérant qu'ils sont des frais nécessaires dus sur la mutation des biens, grâce à laquelle l'héritier a la saisine qui lui permet de distribuer l'actif. Cette dernière solution aurait cet avantage qu'au regard des droits de succession, les créanciers seraient dans la même situation en présence de l'héritier, qu'ils le sont en présence d'un curateur à la succession vacante.

CHAPITRE VI

CAS PARTICULIERS

91. La taxe successorale est considérée par certains comme un passif de succession, par d'autres comme une charge personnelle de ses débiteurs. Dans ce chapitre nous appliquerons ces principes différents aux cas où ils entraînent des résultats différents dans l'obligation et dans la contribution au paiement de la taxe. Nous associerons à la taxe les déductions pour enfants du défunt qui ne peuvent en être séparées.

Chaque fois que l'actif fiscal d'une succession n'est pas réparti entre les successeurs universels par parts égales, les deux systèmes conduisent à de notables différences.

92. Principes d'application des deux systèmes. — 1. *Taxe « passif de succession »*. — Dans ce système la taxe est traitée systématiquement comme une dette du défunt : elle est par suite répartie par parts viriles entre les successeurs universels (n° 69). Ce système ne peut s'appliquer lorsque certains successeurs bénéficient d'une exemption ou d'une modération de taxe (n° 71, 5).

2. *Taxe, charge personnelle*. — Dans ce système que nous préconisons, la taxe est répartie au prorata de l'émolument fiscal de chaque héritier en y comprenant les legs qui le grèvent. La contribution et l'obligation au paiement de la taxe sont alors identiques (n° 76).

§ 1. — Legs particuliers

93. **Taxe.** — Le légataire ou autre ayant droit à titre particulier est exempté de la taxe, soit parce que la taxe est un passif auquel il ne contribue pas, soit parce que la loi met la taxe à la charge des seuls successeurs universels (I. 3645 ; n° 80).

Toutefois le légataire particulier supporte indirectement la taxe successorale lorsque son legs est réduit, soit pour atteinte à la réserve, soit pour insuffisance de la succession. Dans le cas d'insuffisance de la succession pour l'acquit des legs particuliers la taxe figurera au compte de bénéfice d'inventaire quel que soit le système adopté (n° 90). Pour que la taxe soit alors due il faut que, par l'application des diverses présomptions ou par l'existence d'un passif ou de charges non déductibles, les successeurs universels soient censés fiscalement recevoir un émolument positif.

Lorsque les legs particuliers absorbent la succession, toute la taxe tombe en non valeur (n° 34), mais si, par ailleurs, un des légataires particuliers est l'un des successeurs universels non renonçant, il doit la taxe et ses droits jusqu'à concurrence du maximum (N° 64 ; F. 148 ; Voir clauses testamentaires n° 128 et s.).

Dans le cas où un successeur universel a seul la charge d'un legs particulier, ce successeur est grevé de la part de taxe afférente à ce legs (F. 144).

94. **Déductions.** — A l'inverse de la taxe successorale, étrangère au légataire, les déductions pour enfants du défunt lui profitent, bien qu'il y ait controverse (n° 67 ; F. 146).

§ 2. — Usufuit et nue propriété.

95. Principes. — Pour le calcul de la taxe successorale il n'est tenu compte que de l'usufruit ouvert actuellement (arg. L. 25 février 1901, art. 13 ; C. E. 56). Il en est de même pour sa répartition (n° 24).

L'usufruitier de la succession ou d'une quote-part de la succession est un successeur à titre universel obligé au paiement d'une part de la taxe (n° 49). Le montant de cette obligation est proportionnel à la valeur fiscale de l'usufruit et de la nue propriété quelle que soit la doctrine adoptée (n° 86).

I. — SUCCESSION DÉVOLUE A UN USUFRUITIER.

96. Contribution. — Au contraire, la contribution au paiement de la taxe diffère selon la théorie acceptée.

Lorsqu'on adopte le système de la charge personnelle, la contribution égale l'obligation (F. 147).

Si la taxe est un passif de succession, de quelque manière qu'elle ait été payée par les intéressés, les rapports de l'usufruitier et du nu propriétaire sont régis par l'article 612 du Code civil. La taxe est payée avec des biens de l'hérédité ou bien l'usufruitier y contribue pour les intérêts et le nu propriétaire pour le capital (F. 148).

Pratique. — Cette dernière solution a été accueillie avec faveur par la pratique. Les droits de succession ne sont tolérés que lorsqu'ils sont pris sur la succession. Il est désirable que l'usufruitier, qui ne peut toucher au capital, et que le nu propriétaire, qui ne peut réaliser la pleine propriété, paient personnellement le moins de droits de succession, c'est-à-dire qu'ils paient leurs seuls droits de mutation par décès puisque, pour eux, on ne peut faire autrement.

En fait le nu propriétaire ne reçoit actuellement rien dans la succession. Il a seulement l'espérance de jouir de la succession au décès de l'usufruitier. Son droit est négociable, mais dans de mauvaises conditions. Les compagnies spécialisées dans l'achat de nues propriétés n'achètent et ne prêtent que lorsque la nue propriété est matérialisée dans un immeuble ou dans des valeurs de bourses sûres, françaises et nominatives. Si la succession ne comprend que des valeurs au porteur, ou si l'usufruitier est dispensé d'emploi, le nu propriétaire ne peut, sur sa seule qualité d'héritier, se procurer de l'argent comptant pour payer ses droits de succession qu'à des conditions usuraires. La situation du nu propriétaire est plus grave que celle de l'usufruitier : la valeur fiscale de la nue propriété, sur laquelle est calculée la part de taxe à sa charge, est souvent plus du double de sa valeur réelle ; cette taxe s'ajoute à des droits de mutation souvent élevés, car le nu propriétaire est ordinairement, en face du conjoint usufruitier, un collatéral ou un non parent. La pratique et la jurisprudence ont été sensibles à cette situation, elles ont admis que la taxe devait être prélevée, conformément au droit civil, sur l'actif de succession, et non répartie d'après la règle fiscale de liquidation des droits. Ce système, en somme, empêche d'étendre à la taxe l'obligation personnelle au paiement des droits de succession qui est de droit commun ; il corrige la loi, il ne l'applique pas.

Ces solutions sont en droit justifiées par la doctrine du passif de succession (Pilon, 1.925 ; R. P. Defrénois, 20564-20992 ; J. N., 34.700).

La situation du nu propriétaire a ému le législateur. Le projet de budget pour 1930 (art. 21) autorise le nu propriétaire à reculer l'échéance de la part de taxe et des droits de mutation afférents à la nue propriété recueillie jusqu'à l'extinction de l'usufruit, moyennant le paiement annuel des

intérêts des droits différés. Cette disposition, si elle passait en force de loi est de nature à faire échec à la doctrine de la taxe passif de succession.

Jurisprudence. — Dans un cas si favorable la jurisprudence a suivi la pratique (Cf. Paris, 16 juin 1925 ; n° 102).

Trib. Rouen, 27 juillet 1925 (D. H. 25.680). — « Attendu qu'au contraire (des droits de mutation par décès), la taxe successorale établie... sur toute succession où le défunt ne laisse pas au moins quatre enfants vivants ou représentés, constitue un prélèvement sur la masse successorale préalablement à tout partage et à toute dévolution ; que le prélèvement de la taxe successorale sur la masse ne saurait plus être contesté en présence de la modification apportée par l'article 29 sus visé en ce qui concerne le paiement de cette taxe qui est à la charge des héritiers, donataires ou légataires universels ou à titre universel, sans division entre eux et sans recours contre les légataires particuliers. »

Trib. Valenciennes, 18 novembre 1925 (R. P. Defrénois, 21037). — « Attendu que le notaire liquidateur évalue la taxe successorale à... et spécifie que cette taxe étant un impôt sur le capital doit être prélevée avant tout partage sur la masse successorale ; attendu que la taxe successorale présente le caractère d'un prélèvement effectué par l'Etat sur la masse héréditaire pour compenser les charges fiscales que l'absence ou le petit nombre d'enfants a permis au défunt d'éviter ; attendu que dans ces conditions elle constitue une charge ou une dette de l'hérédité qui diminue d'autant l'actif global net à partager et qui doit être supportée par les ayants droit à la succession dans les mêmes conditions que s'il s'agissait d'un passif héréditaire ordinaire ; attendu que la façon dont l'usufruitier universel ou à titre universel doit contribuer au paiement des dettes héréditaires est prévue par les articles 612 et suivants du Code

civil ; que ce sont ces textes qu'il y a lieu d'appliquer au paiement de la taxe successorale, que le procédé préconisé par le notaire qui rentre dans le dernier paragraphe de l'article 612 et qui consiste à prélever préalablement le montant de la taxe sur l'actif héréditaire par la vente de valeurs est certainement, en l'espèce, le procédé le plus simple, d'autant plus qu'il est facilement réalisable en raison de l'importance de la succession. »

Trib. Orléans, 22 décembre 1925 (Cité par Baudrin p. 281). — « Attendu qu'elle (la taxe) a toujours été, comme le passif de la succession et après le passif déduite de l'actif pour le calcul des droits de mutation ; que la loi du 25 juin 1920 a retiré aux successibles leur recours contre les légataires particuliers... (et) a ainsi enlevé à la taxe successorale le caractère de droit de mutation ordinaire...

Dit que la taxe successorale sera prélevée sur les biens de la succession, conformément à l'article 612 du Code civil. »

97. Critique. — Ces solutions sont antérieures à la loi du 3 août 1926. La pratique les suit toujours. Lorsque le nu propriétaire est un établissement public exempté de taxe, et lorsque le nu propriétaire ou l'usufruitier bénéficient d'une réduction de droits qui porte sur une partie de la taxe par application de la loi du 3 août 1926, on est contraint d'appliquer le système de la charge personnelle (n° 71,5).

Dans le cas particulier où le maximum des droits restant à la charge de l'usufruitier et du nu propriétaire est respectivement supérieur à la part de taxe théoriquement à la charge de chacun d'eux, certains praticiens conseillent à titre de transaction de faire porter la réduction des droits seulement sur les droits de mutation, conformément à l'interprétation depuis condamnée (n° 54) de l'article 30, alinéa 4, de la loi du 25 juin 1920 abrogé. De cette manière la taxe reste en-

tière et peut être payée sur la succession. Les droits des intéressés ne sont pas lésés avec évidence ; chacun profite personnellement de la réduction de droits que la loi lui accorde ; et lorsque l'usufruitier n'atteint pas le maximum des droits qui peuvent être mis à sa charge, sa situation est la même que celle qui lui serait faite en présence d'un nu propriétaire dont les droits ne seraient pas réduits, et cela est normal car la réduction des droits en faveur du nu propriétaire ne peut ni profiter ni nuire à l'usufruitier : au regard de l'usufruitier la solution est la même que si le nu propriétaire ne profitait pas d'une exonération personnelle, et le nu propriétaire bénéficie de la totalité de sa réduction en l'imputant sur ses droits de mutation.

98. Conversion de l'usufruit du conjoint survivant. — Les héritiers peuvent demander que l'usufruit auquel a droit le conjoint survivant en vertu de l'article 767 du Code civil soit converti en une rente viagère équivalente. Les droits de mutation par décès du conjoint survivant sont dus alors sur la valeur de la rente (Planiol et Ripert, *Successions* 142 ; Beson 39,85). La conversion a eu pour effet de supprimer le droit d'usufruit du conjoint survivant, qui est un droit à titre universel, pour le remplacer, *ab initio*, par une rente viagère, qui est un droit héréditaire à titre particulier. Le conjoint survivant ne devrait donc pas de taxe en cas de conversion de son usufruit.

Cette solution ne fait pas de doute, lorsque par application de la doctrine passif de succession, la taxe payée avec les biens héréditaires est entrée en compte dans le calcul de la rente viagère du conjoint.

Il en est autrement si on laisse la taxe à la charge personnelle de ses débiteurs. Le conjoint ne doit pas être déchargé de la part de taxe qui aurait grevé son usufruit, dès

lors que la rente est l'équivalent de son usufruit. Il doit donc la taxe comme il la devait en qualité d'usufruitier. Sa part de taxe sera proportionnelle à la valeur de la rente. Cette manière de procéder se justifie par l'effet rétroactif de la conversion qui vaut partage de la succession et ne modifie pas la nature de la vocation à titre universel du conjoint survivant (Planiol et Ripert, *loc. cit.*).

99. Déductions. — Les droits à payer seront identiques si l'on opère la déduction d'actif permise par la loi sur l'actif net avant d'évaluer l'usufruit et la nue propriété, ou si l'on répartit cette déduction sur les parts fiscales de l'usufruitier et du nu propriétaire (n° 67). Les résultats sont analogues à ceux que l'on obtient en faisant de la taxe une charge personnelle des successeurs (n° 96).

II. — USUFRUIT SUCCESSIF.

100. Solution de l'administration : taxe « passif de succession ». — Dans le cas où la succession est dévolue à son usufruitier premier appelé, puis à compter du décès de cet usufruitier, à un usufruitier éventuel, les droits de succession sont liquidés au premier décès comme si l'usufruit successif n'existait pas (n° 95). La taxe est donc payée sans égard au deuxième usufruitier, et la Régie prétend que cette perception est définitive (R. M., 13 mars 1926, n° 79). La taxe, passif de succession, étant une fois payée, ne peut être remise en question (F. 150,451).

Ce principe est trop absolu : lorsque l'un des deux usufruitiers ou lorsque le nu propriétaire est exempté de taxe, la perception est remise en cause au décès du premier usufruitier (sol., 17 août 1922 ; I 3755.17) ; lorsque l'usufruitier deuxième appelé est exempt de taxe, le nu propriétaire a

droit à la restitution de la taxe afférente à la différence de valeur des nues propriétés ; lorsque le nu propriétaire est exempté de taxe, et par suite ne l'a pas payée à l'ouverture de la succession, le deuxième usufruitier doit payer de ses deniers la part de taxe proportionnelle à la valeur de son usufruit. Le principe ne peut non plus s'appliquer dans le cas où l'un des ayants droit bénéficie d'une exonération partielle par application des maxima. La thèse de la Régie ne peut toujours être suivie : elle est à rejeter.

Applications : 1^o Droit fiscal. — Ce système fait de la taxe un passif payé une fois pour toutes et acquis définitivement au Trésor. La taxe est déduite de la succession pour le calcul des droits dus par l'usufruitier éventuel à l'ouverture de son usufruit, c'est-à-dire que, pour le calcul des droits de mutation, il est déduit de sa part nette une quotité de cette taxe proportionnelle à la valeur fiscale de son usufruit. Cette quotité, qu'il ne paie pas directement, entre en compte pour le calcul du maximum des droits à sa charge. La réduction qui lui profite alors porte nécessairement sur ses droits de mutation, seuls droits qu'il ait à payer, et en cas d'insuffisance de ses droits le Trésor doit lui reverser une partie de la taxe perçue au premier décès. Le maximum de droits de l'usufruitier est basé sur sa part nette d'après la valeur des biens au deuxième décès ; il comprendra une part de taxe assise sur l'estimation de la succession au premier décès, et une part des droits de mutation basés sur son émolument évalué au deuxième décès. Le nu propriétaire n'obtient que la restitution du trop versé sur ses droits de mutation. Ces résultats ne sont pas satisfaisants.

2^o Droit civil. — La théorie de la Régie suppose que la taxe a été payée, dès l'origine, sur les biens héréditaires ou qu'elle a été avancée par l'usufruitier. La taxe est alors comprise au compte de la succession présenté au deuxième usu-

fruitier, etc'est pour l'usufruitier éventuel, la manière de contribuer au paiement de la taxe. Mais si le nu propriétaire a payé la part de taxe légalement à sa charge (n° 96), il peut demander à l'usufruitier éventuel de lui rembourser ce qu'il en a payé en trop, d'après la valeur du deuxième usufruit.

101. Charge personnelle. — 1^o Droit fiscal. — A l'ouverture de son droit, l'usufruitier éventuel paie ses droits de mutation sur la valeur de son usufruit. D'autre part « dans les cas d'usufruit successifs, l'usufruit éventuel venant à s'ouvrir, le nu propriétaire aura droit à la restitution d'une somme égale à ce qu'il aurait payé en moins si le droit acquitté par lui avait été calculé d'après l'âge de l'usufruitier éventuel » (LL. 25 février 1901, art. 13 ; 18 janvier 1912 ; C. E. 56). Ces dispositions touchant à la liquidation et au paiement des droits sont communes à la taxe successorale et aux droits de mutation par décès (n° 24).

Il en résulte que l'usufruitier, deuxième appelé, doit payer la part de taxe proportionnelle à la valeur de son usufruit et que le Trésor doit reverser au nu propriétaire ce qu'il lui a payé en trop. Ainsi la loi est appliquée et les difficultés suscitées par la thèse de la Régie sont supprimées (F. 151).

Lorsque l'usufruitier éventuel est plus âgé que le premier appelé, il paie toujours une part de taxe, et le nu propriétaire ne peut prétendre à aucune restitution. On aura payé une taxe plus élevée que la taxe théorique ; cette solution est bizarre, mais il en est de même, et depuis longtemps, pour les droits de mutation qui sont payés au premier décès sur la pleine propriété et au deuxième décès, une deuxième fois sur un usufruit.

2^o Calcul de la taxe. — Pour déterminer la part de taxe à payer par l'usufruitier éventuel on peut prendre la taxe telle qu'elle a été calculée au premier décès. C'est la solution la

plus pratique et qui a chance d'être admise. Il est plus juridique d'appliquer à la taxe les règles de liquidation des droits de mutation et de la calculer sur la valeur des biens au jour de l'ouverture de l'usufruit éventuel, mais il y aura de grandes difficultés à déterminer, d'après la part de l'usufruitier, ce que serait l'actif global de la succession.

3° *Droit civil*. — Chaque successeur paie personnellement sa part de taxe. Il n'est donc pas question de taxe dans les comptes entre héritiers.

III. — ACTIF DE SUCCESSION EN NUE PROPRIÉTÉ.

102. Principes. — Une succession comprenant un actif en nue propriété est dévolue à un usufruitier. Ce cas se présente notamment lorsque l'usufruit de la communauté est attribué au conjoint survivant par convention de mariage et que ce conjoint est usufruitier de la succession ou de partie de la succession en vertu de la loi ou d'un legs ; alors l'usufruitier de la succession est déjà usufruitier de la communauté et il ne recueille dans la succession aucun droit d'usufruit, même éventuel, sur l'actif en nue propriété qui est constitué par la part du prémourant dans la communauté.

La taxe est perçue sur l'actif en toute propriété et sur la valeur fiscale de l'actif en nue propriété.

Si l'on fait de la taxe un passif de succession, l'usufruitier contribue à son paiement pour les revenus, ce qui se traduit en droit fiscal par l'obligation au paiement d'une part de taxe proportionnelle à la valeur fiscale de l'usufruit et portant sur la totalité de la taxe, et en droit civil par le prélèvement de la taxe sur les biens libres de la succession et subsidiairement sur la nue propriété (F. 152).

1° *Obligation*. — L'administration repousse cette solution et prescrit de répartir la taxe entre les masses de nature dif-

férente sur lesquelles les successeurs ont des droits différents, conformément au principe général de l'obligation proportionnelle à l'émolument (n° 86), et dont l'effet est le même que celui résultant de la théorie de charge personnelle (n° 76).

La part afférente à la pleine propriété est payée par l'usufruitier et le nu propriétaire (n° 93), celle afférente à la nue propriété est acquittée par le nu propriétaire, qui est seul censé la recueillir, puisqu'il n'est pas tenu compte de l'usufruit éventuel. A l'ouverture de l'usufruit éventuel, si elle a lieu, tout se passe à l'égard de la nue propriété comme au cas d'usufruit successif (n° 100).

2° *Contribution*. — Les règles de l'obligation sont imposées par la Régie. Celles de la contribution sont livrées à la pratique :

a) *Charge personnelle*. — L'application de ce système rend définitifs les résultats de l'obligation au paiement de la taxe (R. P. Defrénois, 21080) ;

b) *Passif de succession*. — Certains font de la totalité de la taxe, sans égard pour la liquidation fiscale, un passif de succession. D'où une disproportion entre l'actif en pleine propriété et la taxe qu'on fait supporter par cet actif. La taxe est susceptible d'absorber la pleine propriété de la succession au détriment de l'usufruitier, dont, par ailleurs, les droits de mutation ont été payés sur la toute propriété déduction faite seulement de la taxe y afférente ;

c) *Système mixte*. — On respecte la liquidation établie dans la déclaration de succession : la part de taxe afférente à la nue propriété est supportée par le nu propriétaire ; celle afférente à l'actif en pleine propriété est payée sur la pleine propriété comme s'il s'agissait d'un usufruit ordinaire (n° 96).

Pour affranchir l'usufruitier de la contribution à la taxe afférente à la nue propriété on a fait remarquer que l'usufruitier, qui n'a qu'un droit conditionnel ou même aucun droit

sur la nue propriété, doit être considéré comme successeur à titre universel sur l'actif en pleine propriété seulement.

Jurisprudence. — Les seules décisions de jurisprudence connues en la matière ont consacré le principe de la charge personnelle.

Espèce. — Mme de Frémont est décédée en 1914 laissant sa succession, pour l'usufruit à son fils, et pour la nue propriété à sa fille Alix de Frémont. Alix de Frémont décède en 1921 laissant son frère légataire de l'usufruit de sa succession, et un cousin Jean Colon, légataire de la nue propriété. La succession ainsi dévolue à un usufruitier et à un nu propriétaire comprenait donc un actif en nue propriété déjà grevé de l'usufruit du même usufruitier, M. de Frémont. La taxe a été payée avec des deniers héréditaires. M. de Frémont, usufruitier, a demandé que M. Colon, nu propriétaire, reverse à la succession la part de taxe afférente aux nues propriétés que ce dernier recueillait.

Trib. Avallon, 18 juillet 1928. — « Dit que le sieur Colon doit supporter définitivement la part de taxe afférente à la nue propriété qu'il tient du testament de la demoiselle de Frémont, en icelle comprise la nue propriété léguée par la dame de Frémont mère, lesdites nues propriétés évaluées conformément à l'article 13 de la loi du 25 février 1901. »

Sur appel : Cour de Paris, 16 juin 1925. Arrêt confirmatif. — « Considérant : que la taxe progressive atteint toute succession ne comprenant pas au moins quatre enfants vivants ou représentés ; qu'à la différence des droits de mutation donnant à l'Etat un droit de créance sur les héritiers elle le constitue créancier de la succession et crée une charge portant sur son actif global net qui sera perçue avant toute dévolution et partage ; considérant que la question est de savoir si de cette perception, avant toute dévolution, sur la succession et non sur les biens des héritiers, on doit admettre, avec Colon,

que, bouleversant les principes de notre droit civil, le législateur de 1917 ait voulu qu'aucun règlement n'ait lieu désormais entre les ayants droit, même si les cohéritiers sont dans des situations différentes et si l'un d'eux doit, comme conséquence, ainsi que cela aurait lieu en l'espèce actuelle, subir la taxe nouvelle dans une proportion qui dépasse celle correspondant à ses droits ;... considérant que les principes du Code civil veulent la contribution des cohéritiers entre eux au paiement des dettes et charges de la succession, chacun dans la proportion de ce qu'il y prend (art. 870) ;... considérant que sauf l'exception de l'article 871 en ce qui concerne le légataire particulier qui ne contribue pas aux charges, tous autres héritiers et notamment universels et à titre universel sont soumis au principe général de l'article 870 ;... considérant que le législateur de 1917, étant souverain aurait pu déroger à ces dispositions qui forment un tout cohérent ;... considérant que la loi du 25 juin 1920 (art. 29) n'a porté nulle atteinte à la situation des légataires universels entre eux en supprimant le recours que la loi de 1917 accordait contre les légataires particuliers, assurant au contraire le retour au droit commun (art. 871) ;... que l'article 30 de la même loi prévoit le fractionnement de la taxe successorale entre les héritiers, ce qui ôte toute raison de douter sur l'intention des législateurs de 1917 et de 1920 ; considérant qu'il a été enfin précisé dans la discussion de la loi de 1917 devant la Chambre par le rapporteur que les héritiers « supporteront le prélèvement de la taxe successorale en sus des droits afférents à leurs parts respectives et proportionnellement à l'importance de celles-ci » ; considérant que les instructions du ministère des Finances et la doctrine se prononcent dans le même sens ; que c'est donc à bon droit que le jugement entrepris s'est prononcé contrairement à la prétention émise par Colon. »

La doctrine a approuvé cet arrêt pour des raisons d'équité

(J. N. 1926, p. 184 ; R. P. Defrénois, 20963, 21080 ; *J. du not.*, 1926, p. 290).

Les motifs de l'arrêt sont inacceptables : après avoir admis que la taxe est une charge héréditaire et que le droit civil doit être appliqué, l'arrêt applique à la lettre l'article 870 du Code civil dont la rédaction vicieuse est un souvenir de l'ancien droit, et il l'applique non à la succession de droit civil mais à celle qui résulte de l'application des lois fiscales.

§ 3. — Rapports.

103. Principe. — Les biens ayant supporté le droit de donation et qui sont rapportés à la succession du donateur ne sont soumis ni aux droits de mutation ni à la taxe successorale (n° 33). Dans une déclaration de succession les rapports sont des éléments fictifs, des jeux d'écriture nécessaires à la détermination des parts nettes que les héritiers recueillent dans l'actif soumis aux droits (I. 3146 ; I. 3370, 7).

L'héritier débiteur du rapport reçoit fiscalement dans la succession sa part virile moins son rapport. Ses cohéritiers reçoivent leur part virile. L'actif fiscal n'est pas réparti également. Comment doit être répartie la taxe successorale ?

104. Taxe, passif de succession. — D'après la doctrine qui fait de la taxe un passif de succession la taxe est répartie par parts viriles entre les héritiers. L'héritier débiteur du rapport doit en supporter une part égale, bien qu'il prenne moins que ses cohéritiers dans l'actif fiscal, et même s'il ne prend rien, comme lorsque son rapport dépasse sa part héréditaire.

L'Enregistrement ne paraît pas avoir publié de solution à ce sujet. Mais il semble abandonner son principe de répartition de la taxe proportionnelle à ce que les héritiers pren-

nent dans la succession, pour s'en tenir à la répartition par parts viriles.

105. Taxe, charge personnelle. — Pour ceux qui admettent que la taxe constitue une charge personnelle de chaque successeur à proportion de ce qu'il prend dans la succession, la taxe est répartie entre les héritiers, au marc le franc de leur émolument fiscal. Cette solution équitable et fondée en droit paraît devoir être acceptée.

106. Exemple. — Soit une succession dévolue à	
2 enfants et comprenant en biens réels un actif de.....	205.000
L'un des enfants doit un rapport de dot de.....	195.000
Ensemble.....	<u>400.000</u>
L'enfant non doté prend dans les biens réels moitié ou.....	200 000
L'enfant doté prend le surplus des biens réels, c'est-à-dire la différence entre sa part et son rapport, soit	<u>5.000</u>
L'actif soumis à la taxe et aux droits de mutation sera égal aux biens réels, soit.....	205.000

Les droits de mutation sont payés par l'enfant non doté sur 200.000 francs, et par l'enfant non doté sur 5.000 francs, après déduction de leur part contributive de taxe qu'il faut déterminer.

La taxe calculée sur 205.000 francs s'élève à 5.178 francs. En adoptant la doctrine du passif de succession, elle sera payée par moitié par chacun des héritiers soit pour 2.584 francs pour chacun d'eux. L'enfant non doté qui prend 200.000 francs de biens réels paiera une taxe afférente à 102.500 francs d'actif : l'enfant doté qui prend 5.000 francs de biens réels paiera la même part de taxe. Le total des droits de ce dernier, sauf réduction s'il y a lieu, s'élèvera à 2.656 fr. 50 pour un émolument de 5.000 francs, pendant que l'enfant

non doté paiera moins de droits que s'il était seul à recueillir une succession qui lui fournirait un émolument équivalent.

Dans le cas où le rapport est supérieur à la part virile, l'héritier débiteur du rapport ne prend fiscalement rien dans la succession, mais il doit une part de taxe. Les cohéritiers qui prennent tout l'actif fiscal sur lequel est assise la taxe sont exemptés de ce fait de la part de taxe payée par l'enfant doté.

Ces solutions inévitables sont évitées si l'on répartit la taxe entre les héritiers au prorata de leurs parts fiscales. La taxe est alors supportée dans l'exemple ci-dessus par l'enfant non doté pour 5.031 fr. 71 et par l'enfant doté pour 146 fr. 29.

107. Critique. — Dans les cas où une succession comprend des rapports, la thèse de la taxe, passif de succession, ne peut être admise à cause des arguments suivants :

La taxe est un droit de mutation dû par celui qui profite de la mutation. L'héritier débiteur du rapport ne bénéficie que de l'excédent de sa part héréditaire sur son rapport, ses cohéritiers profitent de la mutation des autres biens. La taxe doit être répartie dans ces proportions.

La taxe n'est pas due sur le rapport. C'est naturellement l'héritier qui doit ce rapport, ou plutôt qui prend ce rapport dans sa part héréditaire par confusion, qui doit profiter de cette exemption.

La taxe et les droits de mutation sont au total l'équivalent du droit de donation (n° 21). L'héritier débiteur du rapport a payé la taxe et les droits afférents à ce rapport sous forme de droit de donation : on ne peut lui faire supporter indirectement une part de taxe supérieure à celle afférente aux biens qui lui restent à prendre dans l'hoirie. Cet argument paraît évident lorsque le rapport est égal à la part

héréditaire, ce qui est le cas fréquent lorsque les donations sont faites par les père et mère et sont stipulées imputables d'abord sur les droits du donataire dans la succession du premier mourant et à concurrence du montant de ces droits; l'héritier donataire ne prend rien dans la succession, il doit être libéré de toute obligation fiscale par le paiement de ses droits de donation. Au contraire ses cohéritiers qui prennent tout l'actif fiscal doivent supporter seuls la taxe y afférente.

108. Application du maximum. — *Thèse de la Régie*, I. 3645 ; « D'autre part le vœu de la loi étant que l'impôt total à la charge de chaque successeur universel n'excède pas 80 % (25, 35 et 40 % depuis la L. 3 août 1926) de son émolument, il y a lieu de comprendre dans l'actif héréditaire les rapports qui ont pour effet de replacer dans la succession les biens donnés à des successibles et dont on ne saurait faire abstraction pour déterminer l'importance de l'hérédité ».

La théorie de l'administration doit être rejetée. Les rapports sont en droit fiscal définitivement sortis du patrimoine du donateur. Le rapport est dû par le cohéritier à son cohéritier (art. 857 C. C.), il ne profite pas aux tiers, il ne doit pas profiter au fisc. Même à l'égard des cohéritiers le rapport ne replace pas dans la succession le bien donné, car le rapport est, en général, fait en moins prenant, notamment pour le mobilier et l'immeuble aliéné (art. 860, 868, 869 C. C.), il n'est en général qu'un élément de calcul des parts des héritiers. Enfin le système de la Régie contredit la lettre de la loi de 1920 que l'on peut considérer comme étant encore en vigueur ; le maximum est calculé sur l'actif héréditaire net, qui est l'actif fiscal, c'est-à-dire déduction faite des rapports (n° 54 ; *Nouveau Manuel*, 53).

Conséquence. — Le maximum doit donc être calculé sur l'émolument de l'héritier, déduction faite du rapport. Si l'on

applique la théorie du passif de succession, il y a une disproportion entre la part de taxe à la charge du débiteur du rapport et son émolument fiscal. Ses droits de succession exagérés en comparaison de son émolument seront frappés souvent par le maximum et une partie de la taxe tombera en non valeur. Dans le cas où le rapport dépasse la part héréditaire, la part virile de taxe de l'enfant doté n'est due par personne. Il est probable que la Régie abandonnera sa prétention de calculer le maximum sur le rapport, mais alors elle exigera la répartition de la taxe au prorata des parts nettes fiscales, ce qui sera plus conforme à son principe général et assurera le paiement de droits de succession plus élevés.

109. Déduction. — Comme pour la répartition de la taxe successorale la pratique est divisée au sujet de la répartition des déductions d'actif prescrites en raison des enfants du défunt. Les uns exercent la déduction sur l'actif successoral avant de faire intervenir les rapports pour le calcul des parts nettes, ce qui a pour effet de répartir l'actif exempté sur l'émolument des héritiers et par parts viriles. D'autres répartissent cette déduction au prorata des parts nettes fiscales comme ils répartissent la taxe successorale au marc le franc de l'émolument des héritiers (n° 67).

Exemple : Une succession de 140.000 francs est dévolue à 8 enfants dont l'un a été doté de 10.000 francs. Un autre enfant décédé à plus de seize ans entre en compte pour le calcul de déductions.

1° Liquidation en droit civil :

Actif net.....	140.000
Rapport de dot par un enfant.....	10 000
Total.....	<u>150.000</u>
Dont le 1/8 pour chaque enfant est de.....	1/8 <u>18.750</u>
Sur lequel l'enfant doté compense son rapport de....	10 000
De sorte qu'il prend dans l'actif réel.....	<u>8.750</u>

2^o *Liquidation fiscale. Déduction sur l'actif net.* — Certains appliquent aveuglément le texte de la loi et opèrent la déduction « de l'actif global net, pour la liquidation des droits de mutation par décès » (nos 65, 67).

Actif net.....	140.000
Déduction pour 9 enfants, 50 %. Reste.	<u>70.000</u>
A ajouter le rapport de dot par un enfant.....	10.000
Ensemble.....	<u>80.000</u>
Dont le 1/8 pour chaque enfant est de.....	1/8 10 000

La part de l'enfant doté est égale à son rapport. Il ne doit pas de droit de mutation.

Ce système aboutit à exempter de droits de mutation l'enfant doté qui reçoit pourtant, dans l'exemple ci-dessus, 8.750 francs de biens réels en sus de son rapport. Dans les cas habituels, cet enfant paiera des droits de mutation inférieurs à ceux qu'il paierait si la déduction était équitablement répartie. L'enfant non doté qui, dans notre exemple, reçoit civilement 18.750 fr. paie sur 10.000 fr. alors que la loi lui accorde une exemption portant sur 50 % d'actif.

Dans la même hypothèse, lorsque la taxe est due (n^o 106), si l'on en fait un passif de succession l'enfant doté quoique recevant peu ou pas d'actif réel paie une part virile de taxe correspondant à un émolument supérieur. L'application de ces systèmes parallèles de prélever la taxe sur l'actif avant toute liquidation, ou d'effectuer la déduction également sur l'actif et avant toute liquidation entre les héritiers, aboutit à ces solutions opposées et inéquitables de faire payer la taxe au débiteur de rapport qui ne prend rien dans la succession, et lorsqu'il y a lieu à déduction, d'exempter de droits de mutation le débiteur de rapport qui prend des biens réels dans la succession.

3^o *Liquidation fiscale. Répartition de la déduction sur les*

parts nettes. — Aussi convient-il, en analogie avec le système préconisé pour la taxe successorale, de répartir les déductions permises sur les parts nettes de chaque héritier liquidées conformément au droit civil (n° 67). L'enfant doté qui prend 8.750 francs bénéficie d'une réduction de 50 % : il paie sur 4.375 francs. Les autres enfants dont l'émolument s'élève à 18.750 francs profitent de la même réduction, et leurs droits sont calculés sur 9.375 francs. Dans le cas où l'on atteint le maximum de déduction autorisé, c'est ce maximum qui est réparti sur les parts nettes proportionnellement à leur montant (F. 154).

110. Doctrine et pratique. — Les auteurs et la pratique sont en général d'accord pour adopter la répartition de la taxe par parts viriles et pour porter les déductions sur l'actif net. Les formulaires de déclarations de succession sont en ce sens. Toutefois lorsque le rapport de don est supérieur à la part héréditaire, certains auteurs adoptent la répartition de la taxe au prorata de l'émolument (pour la taxe : *R. P. Defrénois*, 1925, p. 477 ; *Nouveau Manuel*, form. 21, 36, *contra* form. 25 ; pour les déductions : *Nouveau Manuel*, form. 15). Il ne paraît y avoir aucune décision de jurisprudence à ce sujet.

§ 4. — Réductions.

111. — Lorsqu'il y a lieu à réduction de dons et legs la liquidation des droits de succession peut soulever des difficultés.

I. — DON ENTRE VIF IMPUTÉ SUR LA RÉSERVE.

112. — L'héritier réservataire, en présence d'un légataire de la quotité disponible, impute sur sa réserve un don entre vifs qui lui a été fait par le défunt.

1° *Taxe « passif de succession »*. — La taxe qui n'est calculée que sur les biens réels, c'est-à-dire sur la quotité disponible et sur la réserve, déduction faite du don, est déduite de l'actif net et est par conséquent payée par le réservataire et par le légataire dans la proportion des quotités respectives de la réserve et du disponible.

Exemple : Actif réel.....	150.000
Réunion pour le calcul du disponible d'un don fait par le défunt au réservataire.....	50.000
Ensemble.....	<u>200.000</u>
Dont moitié pour le disponible et pour la réserve est de	<u>100.000</u>
Mais sur la réserve, le réservataire impute le don réuni fictivement pour le calcul du disponible.....	50.000
De sorte qu'il ne profite des biens réels qu'à concurrence de.....	<u>50.000</u>

Dans cet exemple la taxe, calculée sur les biens réels, est afférente pour 2/3 au disponible et pour 1/3 aux biens compris dans la réserve. Elle est payée moitié par le réservataire et moitié par le légataire. La réserve est donc grevée d'une part d'impôt supérieure à celle qui correspond à la mutation qui a eu lieu au profit du réservataire. Le réservataire qui profite de 50.000 fr. paie une taxe correspondant à 75.000 fr. d'actif. Il paie donc une part de droits sur une valeur pour laquelle il a déjà payé les droits de donation.

Le légataire est mieux traité que, si le don excédant la réserve, il était seul à profiter de tout l'actif de succession. Cette situation est analogue à celle qui existe en cas de rapports (n° 103).

2° *Taxe, charge personnelle*. — Comme dans le cas de rapports il paraît plus juste de répartir la taxe proportionnellement aux parts telles qu'elles résultent de la déclaration de succession (n° 103).

3° *Déductions*. — Dans le cas où il y a lieu à déductions

sur l'actif pour enfants du défunt, les méthodes énoncées en cas de rapports peuvent s'appliquer (n° 109).

4^e *Pratique*. — La pratique en général répartit la taxe et les déductions à la charge du réservataire et du légataire dans la proportion des quotités de la réserve et du disponible, c'est-à-dire par parts viriles. Elle accepte dans ce cas la théorie du passif de succession. Mais nous rappelons que les principes de l'Enregistrement exigent, pour la liquidation des droits, la répartition proportionnelle aux parts nettes (n° 81).

II. — DON ENTRE VIFS IMPUTÉ SUR LE DISPONIBLE.

113. Lorsqu'un don entre vifs est imputé sur le disponible la situation est analogue à celle qui précède. Par exemple, une succession comprend un actif réel de 250.000 fr. Il a été fait à l'enfant héritier un don préciputaire de 150.000 fr. L'enfant a droit à sa réserve de 200.000 fr. et le légataire du disponible aux 50.000 fr. qui constituent le surplus des biens réels. Il paraît plus normal de répartir la taxe au prorata des parts nettes que de la porter au passif de succession (cf. n° 112).

III. — LEGS PARTICULIERS IMPUTÉS SUR LE DISPONIBLE.

114. Le légataire du disponible est grevé de legs particuliers. Sa part fiscale nette après déduction des legs particuliers, est inférieure à sa quotité héréditaire.

Le *Nouveau Manuel des Déclarations de Succession* (art. 107) conserve la solution préconisée au lendemain de la loi de 1920 par M. Piffre de Vaubon et prescrit de répartir la taxe entre le réservataire et le légataire, au prorata de leurs parts nettes, de sorte que le réservataire paie une part de taxe

supérieure à celle afférente à sa réserve et même à sa quotité héréditaire. Cette méthode ne peut être retenue.

On peut dans ce cas, ou considérer la taxe comme un passif de succession et la prélever sur l'actif, ou adopter la théorie de la charge personnelle répartie entre les successeurs universels d'après leurs parts fiscales y compris les legs particuliers qu'ils doivent acquitter. Le résultat est le même.

La pratique, dans ce cas, est de porter la taxe au passif de la succession.

IV. — LEGS PARTICULIERS RÉDUITS AU DISPONIBLE.

115. Les legs particuliers, dont les bénéficiaires ne sont pas tenus de payer ni de supporter la taxe, sont réduits à la quotité disponible (F. 155).

1^o *Taxe « passif de succession »*. — L'application de ce système conduit aux meilleurs résultats. La taxe considérée comme un passif de succession entre en compte pour le calcul de la quotité disponible. Par suite les légataires particuliers qui, à eux tous, ont des droits équivalents à ceux de légataire du disponible, contribuent indirectement au paiement de la taxe pour la part afférente au disponible comme le ferait le légataire de la quotité disponible. La pratique et les instructions de la Régie sont en ce sens.

Toutefois il subsiste une différence pour l'application du maximum de droits dû par le réservataire ; on tient compte, pour le calcul de son émolument de sa réserve à laquelle est ajoutée la taxe successorale entière qu'il devrait supporter, et pour le calcul des droits de succession à réduire, de la totalité de la taxe (dont une partie est pourtant supportée indirectement par les légataires) et de ses droits de mutation. D'où il suit qu'une part de taxe exagérée pourra tomber en non valeur.

2° *Défaut de contribution par les légataires.* — Le *Nouveau Manuel* (*loc. cit.*, art. 108) estime que le réservataire doit supporter personnellement et définitivement l'intégralité de la taxe, car il y est seul tenu à titre de charge personnelle; et les légataires particuliers ne doivent pas contribuer à son paiement.

3° *Obligation directe des légataires.* — Les légataires particuliers, épuisant le disponible, forment une collectivité dont l'émolument équivaut à la quotité disponible et en suit les fluctuations. Ils sont tenus directement du paiement de la taxe comme le serait le légataire du disponible. Les légataires sont tenus personnellement de la taxe successorale, et chacun en proportion de leur part dans le disponible, à commencer, bien entendu, par les legs sujet à réduction. Cette solution est admise dans certaines liquidations lorsque les légataires particuliers sont aussi héritiers ou que telle est la convenance des parties.

Ce procédé ne peut être imposé, car jamais les légataires particuliers ne sont débiteurs de la taxe, et leur réunion ne peut être assimilée à un légataire de la quotité disponible.

4° *Obligation des héritiers. Contribution indirecte par les légataires.* — Conformément à la loi, les héritiers sont seuls obligés au paiement de la taxe successorale. C'est sur le montant de cette obligation que sera calculé le maximum de droits qui peut être mis à leur charge (*cf. supra* 1°). Mais ils prennent dans la succession leur réserve et ils paient la taxe sur toute la succession. Ce fait constitue une atteinte indirecte à leur réserve : les légataires particuliers ne peuvent avoir plus de droits que le légataire du disponible dont ils prennent la place quant à la valeur de l'émolument. Ils doivent donc contribuer au paiement de la taxe d'une manière indirecte. Les legs sont réduits en portant la totalité de la taxe au passif de la succession, ou la part de taxe afférente au dis-

ponible dans les charges communes aux légataires ; ou bien encore l'héritier pourra demander aux légataires le remboursement de la part de taxe restant définitivement à leur charge.

Cette théorie se justifie par cette analogie : L'héritier bénéficiaire en présence de legs particuliers absorbant la succession est admis à porter aux dépenses de son compte les droits de succession qu'il a payés. Ce sont donc les légataires qui, en fait, prennent toute la succession, qui supportent les droits de succession de l'héritier. Ils supportent les droits qui sont à la charge de la saisine existant au profit de l'héritier et grâce à laquelle les legs particuliers peuvent être délivrés. Il en est de même dans la théorie proposée : l'héritier réservataire est héritier sous bénéfice d'inventaire du disponible.

Le règlement entre les réservataires et les légataires peut se faire de plusieurs manières :

Soit en donnant au réservataire un recours direct contre les légataires, comme sous l'empire de la loi du 31 décembre 1917,

Soit en portant la taxe au passif de succession dans le compte de la succession à fin de réduction des legs, soit en portant la part de taxe afférente à la quotité disponible avec les frais de délivrance de legs qui sont imputables sur la quotité disponible.

Le maximum des droits à la charge de l'héritier sera calculé sur sa réserve et sur la totalité de la taxe, et les légataires particuliers bénéficieront indirectement de l'exonération partielle de taxe qui en résultera pour l'héritier. En effet, pour le calcul de la réduction des droits au maximum, la situation de l'héritier réservataire ne saurait être moins bonne que celle de l'héritier non réservataire en présence d'une même quantité de legs particuliers.

V. — RÉDUCTION DE DONS ENTRE VIFS.

115 bis. Lorsque l'actif de la succession est insuffisant pour remplir l'héritier de sa réserve, les dons entre vifs sont réduits.

Si l'on fait de la taxe un passif de succession, les donataires réduits contribuent indirectement au paiement de la taxe.

Il semble plus logique de laisser toute la taxe à la charge du réservataire qui prend en fait l'actif sur lequel la taxe est calculée.

§ 5. — **Présomptions.**

116. Présomptions diverses. — Les textes qui établissent des présomptions de mutation par décès se bornent le plus souvent à déclarer que tel bien, dans telle circonstance, est passible des droits de mutation par décès. Ils ne disent pas quel est le débiteur de ces droits.

Toutefois on peut classer les présomptions de mutation par décès en deux catégories (Pilon, I, 654 et s.).

I. — Les unes créent une présomption de propriété entre les mains du défunt, la dévolution postérieure du bien n'est pas en cause.

Ces présomptions portent sur les biens ci-après :

1^o Les immeubles et les fonds de commerce inscrits au nom du défunt sur les rôles de contributions. En tel cas pour les immeubles *la mutation est suffisamment établie pour la demande des droits d'enregistrement* (L. frim. art. 12), et pour les fonds de commerce elle l'est suffisamment *pour la poursuite des droits d'enregistrement* (L. 28 février 1872, art. 29 ; C. E. 29 et 30) ;

2^o La part indivise du défunt dans un compte indivis est

considérée pour la perception des droits de mutation par décès comme dépendant de la succession (L. 31 mars 1903, art. 7), et celle du défunt dans les biens trouvés dans un coffre loué conjointement est *réputée pour la perception des droits dépendre de la succession* (L. 18 avril 1918, art. 2 ; C. E., 12 et 13) ;

II. — Les autres établissent une présomption de mutation du défunt au profit d'un successeur déterminé. Telles sont celles concernant les biens suivants :

3° Les valeurs dont le défunt a perçu les revenus moins d'un an avant son décès et dont les héritiers sont reconnus en possession *sont présumées faire partie de la succession pour la liquidation et le payement des droits de mutation par décès* (Loi 18 avril 1918, art. 17 ; C. E. 11). L'héritier peut se dispenser des droits de succession en payant les droits de don manuel ;

4° Le bien appartenant pour l'usufruit au défunt, la nue propriété à un héritier présomptif, etc... « *est réputé au point de vue fiscal faire partie de la succession de l'usufruitier* » (Loi 13 juillet 1925, art. 45 ; C. E. 10). Les droits de mutation perçus sur la vente de la nue propriété à l'héritier « *sont imputés sur l'impôt de transmission par décès exigible à raison de l'incorporation des biens dans la succession* » (Loi 19 décembre 1926, art. 18 ; C. E., art 10).

Ces deux dernières présomptions supposent, bien que la loi ne le dise pas, une mutation du défunt à celui qui se trouve réellement possesseur du bien grevé de la présomption : l'héritier possesseur des valeurs ou le propriétaire de la nue propriété. L'administration assimile ces mutations à des legs particuliers.

117. Exigibilité de la taxe successorale sur ces biens. — En raison de la rédaction de ces textes ou de leur date anté-

ricure à la création de la taxe successorale, les biens frappés par les présomptions sus-énoncées sont assujettis à la taxe.

Il ne pourrait en être différemment que pour les biens dont le défunt a perçu les revenus (116.3) qui sont soumis seulement aux droits de mutation par décès en vertu de la loi du 18 avril 1918. La Régie impose ces biens à la Taxe successorale conformément à son interprétation par analogie (30), tout en maintenant l'interprétation restrictive quand il s'agit d'exemptions (32,1).

118. Assiette de la taxe successorale. — La taxe est assise sur les biens réels de la succession et sur ceux qui sont présumés en dépendre, ajoutés les uns aux autres. Cette solution est déjà adoptée pour les droits de mutation : en effet, les droits progressifs sont dus par tout successeur sur ce qu'il est censé recueillir dans la succession à quelque titre que ce soit.

119. Obligation et contribution. — Les présomptions de la première catégorie (116-I) augmentent l'actif successoral sans désigner de bénéficiaires déterminés de la mutation présumée. La présomption grève l'hérédité. La taxe, sans aucun doute, est supportée par les successeurs universels seuls.

Les présomptions de la deuxième catégorie (116-II) supposent la mutation d'un bien des mains du défunt aux mains d'une personne désignée implicitement par la loi.

1^o Thèse de la Régie. — La Régie traite ces mutations comme des legs particuliers, tout au moins en ce qui concerne l'obligation au paiement des droits de succession. La personne qui se trouve avoir la propriété définitive du bien supposé transmis par décès ne doit que les droits de mutation sur ce bien. Les successeurs universels doivent, par contre, la totalité de la taxe successorale.

R. M. J. O. 20 janvier 1926 : « Les nus propriétaires visés par l'article 45 de la loi du 13 juillet 1925 doivent acquitter les droits de mutation par décès sur la valeur des biens dont le défunt avait l'usufruit, mais le paiement de la taxe successorale afférente à ces biens ne leur incombe que s'ils rentrent dans les prévisions de l'article 29 de la loi du 25 juin 1920, lequel dispose que la taxe est à la charge des héritiers, donataires ou légataires universels ou à titre universel » (*Sic. I.3927.23*).

2° Taxe, passif de succession. — La solution de la Régie est adoptée par ceux qui font de la taxe un passif de succession. La dette du défunt est due par l'hérédité établie par la loi civile, il importe peu que cette dette soit calculée sur une autre fortune que celle réelle du défunt. La taxe reste, dans tous les cas, la compensation forfaitaire des impôts évités.

Critique. — L'application stricte de cette théorie se concilie mal avec diverses dispositions concernant ces mutations.

Ainsi la personne trouvée en possession de biens dont le défunt a perçu les revenus a le choix de payer le droit de donation entre vifs sur ces biens, et ainsi par conséquent d'éviter aux héritiers le paiement de la taxe sur ceux-ci, ou de payer les droits de succession, c'est-à-dire de supporter elle-même les droits de mutation par décès, et par suite de faire payer aux héritiers la taxe successorale sur ces biens (116.3).

S'il s'agit d'un bien appartenant en nue propriété au successible, celui-là impute sur le supplément de taxe qui serait dû par les héritiers et sur le supplément de droits de mutation dû par lui-même, par suite de la réunion fictive de cette propriété à l'actif de la succession, les droits de mutation à titre onéreux qu'il a payés lors du démembrement de la nue propriété à son profit (116.4).

3° Taxe charge du bénéficiaire de la présomption. — Aussi

semble-t-il plus exact d'obliger le bénéficiaire de la présomption (si l'on peut dire) à payer la part de taxe afférente à cette présomption.

La transmission du bien grevé de présomption s'est opérée au profit du possesseur ou du nu propriétaire. Celui qui profite de la mutation doit payer les droits de cette mutation et ces droits comprennent une part de taxe et les droits de mutation. Le fait que la taxe successorale est due par les successeurs universels doit être limité à celle due sur la véritable succession. Le législateur a voulu en exempter le légataire particulier, il n'a rien stipulé pour le donataire présumé.

Le bénéficiaire est une sorte de donataire, ce qui est évident pour le possesseur de biens dont le défunt a encaissé les revenus puisqu'il peut se décharger de ses droits de succession en payant le droit de donation.

Cela est évident aussi pour le nu propriétaire : la présomption ne joue pas s'il y a eu donation régulière de la nue propriété ; la mutation civile a eu lieu avant le décès, lors de l'acquisition de la nue propriété, et c'est l'époque où l'on se place pour apprécier le caractère fictif de la mutation. La loi pour la commodité de la perception, perçoit des droits équivalents aux droits de donation sous forme de droits de succession. Par conséquent c'est le nouveau propriétaire qui doit la taxe et les droits de mutation sur ces biens, car ces droits sont équivalents aux droits de donation (n° 21). Enfin les droits de vente de la nue propriété sont imputés sur le supplément de taxe et de droits de mutation dus du chef de la présomption. Les droits de succession ne sont que le complément des droits de vente dus par le nu propriétaire, ils doivent être supportés par le nu propriétaire. La loi ne présume pas que le bien est légué à titre particulier à l'acquéreur, elle se borne à dire qu'il est présumé dépendre de la

succession. C'est donc le droit commun qui reprend son empire : les droits sur une mutation sont payés par le bénéficiaire de la mutation.

La fiction légale place les biens dans la succession, mais cette fiction ne concerne en rien les héritiers, elle frappe le possesseur seulement. S'il en était autrement la personne grevée de la présomption, non héritière, ne serait pas tenue au paiement tant des droits de mutation que de la taxe successorale, ce que personne ne prétend. La fiction est donc à la charge du grevé de la présomption pour tous les droits de succession auxquels elle donne ouverture.

Nous croyons donc que le propriétaire des biens soumis à la présomption doit supporter intégralement le supplément de taxe et de droits de mutation auxquels l'incorporation fictive de ces biens dans la succession donne ouverture (*sic* Hutin, R. P. Defrénois 21325).

Il importe de remarquer qu'il s'agit de la contribution au paiement de la taxe, laquelle n'est pas d'ordre public, et pour laquelle l'interprétation des parties sincère et conforme à la loi, doit prédominer. On doit aussi constater que, depuis la loi de 1926, il est avantageux pour le fisc de répartir au mieux la taxe successorale entre les successeurs afin d'éviter son amputation par l'application des maxima de droits.

Répartition de la taxe. — En admettant que la personne grevée de la présomption de mutation par décès doive supporter la part de taxe sur le bien dont elle est censée profiter, on peut lui faire payer ou le supplément de taxe dû par suite de l'incorporation du bien à la succession, c'est-à-dire une fraction de la taxe calculée sur les plus hautes tranches, ou une part de taxe proportionnelle à la valeur des biens transmis. Nous nous rallions, pour les motifs exposés plus haut au premier système, bien que le deuxième soit appliqué presque exclusivement par la pratique.

En ce qui concerne la présomption de propriété sur les biens appartenant en usufruit au défunt, voir n° 120.

III. — PRÉSUMPTION DE L'ARTICLE 45, LOI 13 JUILLET 1925.

120. Présomption de l'article 45, loi 13 juillet 1925. — La répartition des droits dus sur le bien appartenant au défunt pour l'usufruit, la nue propriété à un successible, est délicate (F. 156).

Certains auteurs distinguent le cas où la vente de la nue propriété au successible est réelle, et le cas où elle est simulée.

Dans le premier cas, en supposant que la preuve de la sincérité ne puisse être administrée contre la Régie, le supplément de droits constitue un droit de mutation supplémentaire dû par le propriétaire acquéreur, et cela est évident puisqu'il impute les droits perçus sur la vente sur tout ce supplément d'impôts.

Mais on peut répondre que l'acquéreur ayant payé son dû sur la vente ne doit plus rien et qu'il ne peut souffrir de ce qu'il est l'héritier de son vendeur, ou de ce que son vendeur lui a légué un objet modique comme souvenir. Le supplément d'impôt est un coup de sort qui grève le bien vendu du chef du défunt. Le défunt s'est obligé et a obligé sa succession à laisser son acquéreur jouir paisiblement. Le défunt, c'est-à-dire sa succession, doit donc payer le supplément d'impôt qui est un accessoire des frais de délivrance du bien vendu.

Tout en reconnaissant l'injustice du risque subi de ce fait par l'acquéreur de la nue propriété nous croyons que cet acquéreur doit quand même supporter l'excédent du supplément de droits de succession sur ses droits d'acquisition.

Dans l'autre hypothèse la vente déguise soit un don entre

vifs, soit un don *mortis causa* tenant plutôt, dans l'intention des parties, du caractère d'un legs testamentaire que d'un contrat entre vifs.

Si le don est prouvé, il est évident que les droits de donation sont à la charge de l'acquéreur, et la Régie les perçoit sur le donataire avec les amendes de simulation. Il doit en être de même lorsque les héritiers, pour un motif ou pour un autre, n'arguent pas publiquement de cette simulation : l'acquéreur paiera tous les suppléments de droits de mutation. Il doit supporter toute la conséquence de la simulation qui a été faite à son profit et vraisemblablement sur ses instances.

Lorsque la vente déguise en fait une espèce d'institution contractuelle, la nature juridique du contrat ressemble à celle d'un legs particulier, et l'on sait que le légataire particulier est exempté de taxe. Dans pareille circonstance nous croyons encore que l'acquéreur doit supporter tous les droits dus, par suite de l'application de la présomption ; pour les éviter il lui suffisait de payer les droits de donation normalement dus, eu égard à la forme de l'acte entre vifs et irrévocable, ou de se contenter d'un legs par testament et révocable (voir R. P. Defrenois, 21395).

121. Imputation des droits de vente. — Lorsque l'on admet que le supplément de taxe et les droits de mutation du nu propriétaire sont à la charge de ce dernier, l'imputation des droits de mutation à titre onéreux ne fait aucune difficulté.

Il en est autrement lorsqu'on applique la doctrine de la Régie ou de la répartition proportionnelle de la taxe.

1^o Doctrine de la Régie. — L'incorporation du bien en usufruit dans l'actif conduit à faire payer :

Par le grevé de la présomption un droit de mutation supplémentaire ;

Par les héritiers une part de taxe supplémentaire, mais ceux-là, déduisant de leur émolument une part plus forte de taxe successorale paient moins de droits de mutation, de sorte que, balance faite, ils paient quand même un supplément de droits de succession.

Le droit de vente est imputé sur le supplément de droits dû tant par le grevé de présomption que par les héritiers.

a) On peut imputer le droit de vente d'abord sur le droit de mutation payé par le nu propriétaire; l'imputation profite au nu propriétaire et non aux héritiers.

b) On peut l'imputer d'abord sur le supplément de droits de succession payés par les héritiers; l'imputation tend à ramener les droits dus par les héritiers à ce qu'ils seraient s'il n'y avait pas lieu à l'application de la présomption.

c) On peut encore répartir les droits de vente payés par le nu propriétaire entre le supplément de droits payé par les héritiers et le droit de mutation du nu propriétaire (*sic*, Raoul Michenet, R. N. Basoche, 1928, supp., p. 68).

Nous adoptons l'imputation au profit des héritiers car la présomption doit rester, autant que possible, sans effet sur les droits dus par eux.

Mais, si l'on applique strictement l'assimilation de la mutation présumée à un legs particulier, le droit de vente payé par le nu propriétaire l'a été en compte sur le droit de mutation par lui dû et doit être imputé sur ce droit, car le légataire particulier est étranger à la taxe successorale.

2^e *Doctrine de la répartition proportionnelle.* — Dans l'application de cette doctrine les héritiers paient la part de taxe afférente à l'actif héréditaire sur un actif majoré. Ils paient donc un léger supplément de droits de succession.

L'imputation des droits de vente pourra se faire des trois manières que nous venons d'indiquer, mais les résultats seront peu différents de ceux qui résulteraient de la mise à la

charge du nu propriétaire de tout le supplément de la taxe.

3^o *Nu propriétaire héritier.* — Lorsque le nu propriétaire est également héritier, ses droits de mutation sont calculés sur le montant cumulé de ses droits comme nu propriétaire grevé de la présomption et comme héritier. L'imputation des droits de vente doit se faire conformément aux systèmes ci-dessus sur le supplément de droits de mutation dû par le nu propriétaire par suite de l'application de la présomption et non sur une part de droits de mutation proportionnelle à la valeur du bien détenu par le défunt en usufruit.

IV. — DÉDUCTIONS.

122. **Déductions.** — Dans le cas où la loi autorise une déduction sur l'actif de succession pour le calcul des droits de mutation, cette déduction doit être répartie entre l'actif réel et les biens qui y sont fictivement réunis. L'imputation des droits perçus sur la cession de la nue propriété n'offre aucune difficulté.

§ 6. — Assimilations.

Donations éventuelles et capitaux d'assurances.

123. Certains biens ne font pas l'objet d'une mutation par décès et ne sont pas présumés en faire partie. Mais leur transmission, qui procède d'une intention libérale, et qui prend pour terme ou condition le décès du donateur présumé, est imposée d'après les règles et les tarifs des mutations par décès.

Ce sont :

1^o Les donations soumises à la condition suspensive du prédécès du donateur, même quand elles sont entre vifs et irrévocables.

Alors que le droit civil fait une distinction précise et souvent difficile entre la donation entre vifs conditionnelle, mais entraînant le dessaisissement du donateur, et l'institution contractuelle qui est un legs irrévocable, la loi d'enregistrement ne les distingue pas et les range dans la classe des libéralités *mortis causa* pour les assujettir à la législation des mutations par décès (arg. L. frim. art. 68 § 5, n° 8; L. 28 avril 1816, art. 53; C. Cass. 24 janvier 1860, Besson 120).

Ce régime est appliqué fréquemment aux réversions d'usufruit et de rente viagère au profit de l'époux survivant résultant d'un contrat à titre onéreux.

2° Les capitaux d'assurance dus au décès de l'assuré qui « sont considérés pour la perception du droit de mutation par décès, comme faisant partie de la succession d'un assuré. Les bénéficiaires à titre gratuit de ces sommes, rentes ou émoluments sont soumis aux droits de mutation, suivant la nature de leurs titres et leurs relations avec le défunt, conformément au droit commun » (L. 21 juin 1875 art. 6, C. E. art. 6 ; Pilon I.288 et s.).

Les assimilations qui précèdent conduisent à percevoir au lieu du droit de donation, le droit de mutation par décès. A l'origine ces deux droits étaient presque les mêmes, mais les modalités de perception différaient. Choisir la modalité des droits de succession entraînait la déclaration obligatoire du don, favorable au Trésor. Mais économiquement les deux droits se ressemblaient. Il n'en est plus de même depuis la création de la taxe successorale.

124. Exigibilité de la taxe. — La taxe successorale est due sur ces biens qui sont soumis aux droits de mutation par décès, d'après le principe général (n°s 30, 117). Elle doit être calculée sur l'actif réel et les biens assimilés cumulés.

1° *Capitaux d'assurances.* — Pour les capitaux d'assurances

sur la vie la solution peut à la rigueur résulter du texte de la loi : ils sont considérés « comme faisant partie de la succession. »

2° *Donations éventuelles.* — Pour les donations éventuelles la solution est plus douteuse, car elles ne sont soumises aux droits de mutation que par une extension peu juridique de la loi et qui ne doit pas être encore étendue à la taxe (n° 117 et s. ; Frimose R. N. 1925 p. 93, qui conclut que l'administration ne persévérera pas dans une doctrine qui ne saurait être consacrée par les tribunaux). La Régie, pour justifier sa solution, se base sur la correspondance de la taxe et des droits de mutation (I.3896.20 ; n° 80).

Dans une espèce où les époux s'étaient fait donation réciproque d'une rente viagère par contrat de mariage et pour le cas de survie, le tribunal de l'Isère (Grenoble) a admis l'exigibilité de la taxe successorale par jugement du 21 décembre 1927 (R. P. Defrénois 24712) :

« Attendu que cette perception de la taxe doit être liquidée et recouvrée dans les conditions prévues par les lois fiscales pour les droits de mutation par décès ; que la taxe successorale n'est donc en somme, qu'un impôt de superposition soumis à l'application des principes généraux établis en matière de droits de mutation par décès auxquels la taxe successorale vient s'ajouter et dont elle suit le sort ; que... la loi du 23 juin 1920 n'a rien changé aux dispositions essentielles en ce qui concerne l'assimilation de cette taxe aux droits de mutation par décès pour l'application des dispositions fiscales régissant leur perception. Que en ce qui concerne les biens donnés sous condition suspensive du prédécès du donateur, l'objet d'une telle donation rentre si bien dans l'actif héréditaire au regard de la loi fiscale, que leur transmission définitive est soumise aux droits de mutation par

décès. Attendu que le caractère légal de la taxe étant ainsi précisé, c'est à bon droit que l'Administration de l'Enregistrement entend soumettre à l'application de cette taxe le capital au denier 10 de la rente dont s'agit parce que la masse héréditaire soumise à l'application de la taxe successorale doit, au point de vue fiscal, comprendre toutes les libéralités résultant des dispositions entre vifs consenties sous condition suspensive du prédécès du donateur. »

125. Obligation, contribution. — En admettant que la taxe soit due sur les biens ainsi assimilés aux biens successoraux on doit rechercher si et dans quelle proportion les propriétaires de ces biens doivent payer la taxe successorale.

Ces propriétaires ne sont pas successeurs universels et à première vue ne doivent pas contribuer au paiement de la taxe (*J. N.* 1926, p. 298,9).

Nous ne croyons pas cette solution exacte (voir n° 119).

1° Donation. — Les biens donnés sous condition suspensive sont civilement et fiscalement en dehors de l'actif héréditaire. Ils sont soumis aux droits de mutation par décès à la place du droit de donation qui serait seul dû d'après les vrais principes, mais dont la perception est très difficile pour le Trésor. Le donataire n'est donc pas légataire particulier du don, il est seul successeur d'un bien qui fiscalement est à côté de la véritable succession et qui ne lui est ajouté, comme une succession anormale, que pour les besoins du calcul de la taxe. Le donataire doit payer l'équivalent des droits de donation, et nous savons que cet équivalent est la taxe, plus les droits de mutation. C'est pourquoi nous pensons que le donataire éventuel doit au décès de son auteur payer une part de taxe proportionnelle à son don.

2° Capitaux d'assurances. — Il en est de même pour les

capitaux d'assurances. Ils ne sont, d'après la loi, considérés comme faisant partie de la succession que pour la perception des droits de mutation par décès, et le droit de mutation est à la charge du bénéficiaire à titre gratuit du capital assuré. C'est une assimilation qui méprise les règles du droit civil car il n'y a pas réellement mutation du défunt au bénéficiaire (Pilon I.188 et s.). L'assimilation n'est faite qu'à l'encontre du bénéficiaire de l'assurance, aussi doit-il à la fois les droits de mutation et la part de taxe successorale qui se trouvent dus par suite de cette assimilation. La taxe reste à sa charge proportionnellement au capital dont il profite.

§ 7. — Partage. Divertissement.

126. Partage. — Si l'on accepte la doctrine de la charge personnelle, le partage pur et simple du point de vue fiscal doit être pris pour base de la répartition de la taxe, comme il l'est pour l'assiette des droits de mutation. Au contraire d'après la doctrine qui fait de la taxe un passif de succession, celle-ci est nécessairement répartie par parts viriles.

128. Divertissement. — Lorsque l'on considère que la taxe est un passif de succession, l'héritier recéleur, privé de sa part dans les biens divertis, doit payer sa part virile de taxe. Comme la part sur laquelle il paie les droits de mutation est amoindrie d'une quotité des valeurs diverties, son maximum de droits est plus vite atteint que celui des autres héritiers.

Si l'on voit dans la taxe une charge personnelle des héritiers répartie au marc le franc de leur émolument, la taxe sera payée par l'héritier recéleur et ses cohéritiers au prorata de leurs parts fiscales nettes, c'est-à-dire d'une manière proportionnée au profit qu'ils retirent, en fait, dans la succession.

CHAPITRE VII

CLAUSES TESTAMENTAIRES

128. Principes. — Le défunt peut charger qui il veut de l'acquit des droits de succession. Cette clause est valable entre les successeurs, mais elle n'est pas opposable au Trésor car les règles légales de l'obligation au paiement des droits sont d'ordre public.

Les dispositions testamentaires relatives aux droits de mutation par décès sont sans effet à l'égard du Trésor. La Régie et la jurisprudence l'ont décidé à une époque où les droits de mutation étaient modiques et où on pouvait les considérer comme un droit d'enregistrement ordinaire sur la mutation d'un bien. Les droits dus par le légataire exempté de droits sont calculés sur son émolument net, alors que son profit est de ce legs, plus des droits de mutation que l'héritier paie en son acquit. L'héritier ne peut déduire de sa part les droits de succession qu'il paie pour le légataire. Ces solutions sont tellement regrettables que l'on doit espérer une modification de la jurisprudence sur ce point.

Pour la taxe successorale la Régie reconnaît que la répartition, telle qu'elle a été imposée par le défunt doit servir de base à la liquidation des droits de mutation par décès.

Nous étudierons dans ce chapitre les effets des clauses testamentaires sur la répartition de la taxe successorale, l'interprétation du testament qui modifie la charge légale de la taxe et nous verrons comment un testament peut donner aux héritiers le moyen d'éluder le paiement de la taxe.

I. — CLAUSES MODIFIANT LA RÉPARTITION LÉGALE.

129. 1^o Obligation. — Les règles de l'obligation au paiement de la taxe ne peuvent être modifiées. La Régie ne connaît que le successeur légalement débiteur de la taxe, dans la mesure où il est obligé à son paiement (R. M. J. O. 28 novembre 1924 ; Pilon I.925).

Mais dans les rapports entre les héritiers les dispositions testamentaires reçoivent leur plein effet. La répartition de la taxe se fait comme le défunt l'a voulu, avec cette seule différence que le successeur légalement débiteur de la taxe doit la payer au Trésor, mais qu'il peut se faire rembourser par celui qui la supporte définitivement.

La taxe est déduite de la part nette de son débiteur pour le calcul de ses droits de mutation. La Régie admet que « la taxe, étant en droit fiscal un passif déductible », la déduction de ce passif doit être faite d'après la contribution effective voulue par le testateur, conformément à ce qui se passerait pour un passif ordinaire (I.3896.22 ; Sol. 3 février 1926 modifiant les instructions antérieures ; V n^o 79).

2^o Exigibilité. — De ce que les règles de l'obligation au paiement de la taxe sont intangibles on conclut que les règles de l'exigibilité de la taxe, telles qu'elles résultent des dispositions légales, ne peuvent être modifiées.

Aussi lorsque le successeur légalement débiteur d'une part de taxe bénéficie d'une exonération totale ou partielle, soit par sa qualité, soit par suite de réduction au maximum du total des droits à sa charge, cette exonération est acquise quelle que soit la personne que le testateur ait chargée de son paiement.

De même que le maximum des droits à la charge d'un successeur s'apprécie d'après le montant de sa part dans la suc

cession et d'après les droits de succession au paiement desquels il est obligé en conformité de la loi, et non d'après l'émolument dont il profite en définitive et les droits de succession qu'il supporte réellement pour son compte et pour le compte de son cohéritier conformément au testament du défunt, de même le maximum des droits de l'héritier doit s'apprécier en comparant sa part nette fiscale au total de la part de taxe afférente à sa vocation héréditaire et de ses droits de mutation calculés sur son émolument, déduction faite de sa part de taxe, même s'il peut la récupérer sur le légataire en vertu du testament. Et le maximum de droits dus par ce légataire tient compte d'une part de son legs brut et d'autre part de ses droits de mutation, calculés sans déduction de la portion de taxe qu'il devra rembourser à l'héritier.

Cette solution est en opposition avec la théorie de la Régie qui prescrit de déduire la part de contribution effective au paiement de la taxe pour le calcul des droits de mutation.

3^e *Contribution.* — La contribution prescrite par le défunt ne porte que sur les parts de taxe restant exigibles après les réductions et les exemptions prévues par la loi. Pour distinguer ce qui reste dû de la taxe on devra faire porter la réduction au maximum proportionnellement sur la taxe et sur les droits (n^o 54).

4^e *Doctrine et pratique.* — Les solutions de l'administration ont été accueillies avec empressement dans la pratique, certains auteurs y ont même vu les prémices d'un revirement des principes sur la liquidation des droits de mutation concernant les legs nets de droits.

Les clauses testamentaires imposant la répartition de la taxe entre tous les ayants droit furent très utiles avant que la loi du 3 août 1926 n'établît un maximum de droits de succession modéré et absolu.

II. — INTERPRÉTATION DES CLAUSES TESTAMENTAIRES.

130. La jurisprudence a statué sur l'interprétation des clauses testamentaires modifiant la répartition de la taxe successorale. Le litige se ramène souvent à la recherche de ce que le testateur a entendu par droits de succession ou par frais de la succession.

I. — DÉCISIONS ADMETTANT LA CONTRIBUTION DES LÉGATAIRES PARTICULIERS. *Première espèce.* — Clause : « Chacun de mes héritiers paiera les droits de succession de la somme qu'il recevra. »

Tribunal Limoges, 16 octobre 1925. — « Attendu que pour l'interprétation de cette dernière disposition, il faut rechercher si la taxe successorale est comprise dans les droits de succession mis à la charge de chaque légataire ; — Attendu qu'en principe les droits de mutation par décès sont supportés par chacun des héritiers ou légataires en proportion de la somme qu'il reçoit ; que si la testatrice n'avait eu en vue que les droits de mutation par décès, aucune disposition testamentaire n'était nécessaire pour en répartir la charge entre les légataires, que l'expression « droits de succession » employée dans le testament est celle qui désigne vulgairement tous les impôts mis à la charge des héritiers ou légataires. »

Sur appel : Cour de Limoges, 29 juillet 1926. — Arrêt confirmatif : « Attendu... qu'aucun doute ne saurait subsister sur la partie de cette disposition qui s'applique manifestement à la taxe successorale qui est comprise dans le terme générique de droits de succession ; — Attendu que la taxe successorale quelles que soient sa nature juridique exacte et les conditions de son recouvrement par le fisc, est un droit de succession et a été ainsi définie par tous les textes législatifs de la matière » (R. P. Defrénois, 21476).

Deuxième espèce. — Clause : « Chaque légataire devra acquitter les frais et droits de mutation les concernant personnellement et tous autres frais en proportion des droits. »

Tribunal Fontenay-le-Comte, 12 décembre 1923. « Attendu que le mot « frais » dans son acception générale juridique et plus particulièrement d'une personne du milieu social de la veuve Chisson, signifie l'ensemble des dépenses faites en vue d'obtenir un résultat ou un bénéfice, en l'espèce le montant des déboursés que comportait l'attribution de leurs droits aux légataires particuliers, et ce sans qu'il y ait à distinguer entre le paiement de la taxe successorale et celui d'autres droits ou formalités au prorata des biens recueillis » (R. P. Defrénois, 20511).

II. — DÉCISIONS REJETANT LA CONTRIBUTION DES LÉGATAIRES PARTICULIERS. *Première espèce.* — Clause : « Les légataires paieront les droits de succession afférents à leurs legs. » Testament rédigé sous le régime de la loi du 31 décembre 1917.

Tribunal Charolles, 31 juillet 1925. — « Attendu qu'elle (la taxe successorale) apparaît non pas comme un impôt ordinaire, comme une sorte de taxe sur l'enrichissement réalisé par les légataires, mais comme une charge héréditaire, comme un véritable prélèvement sur la succession incombant comme tel aux seuls successeurs universels seuls tenus du paiement du passif d'après les principes du Code civil ; — Attendu en conséquence que pour que les consorts du Bouexic puissent être tenus au paiement d'une taxe dont la loi les affranchit, il aurait fallu que le défunt en exprimât la volonté de façon non équivoque ; — Attendu que les termes employés par le testateur pour traduire sa pensée sont contradictoires, car si l'expression « droits de succession » a un sens général et vise l'ensemble des droits perçus, à l'occasion de la transmission d'un patrimoine *mortis causa*, les mots « afférents aux legs » ont un sens restrictif qui atténue

l'emploi du premier terme et en estompe la netteté apparente, les légataires particuliers n'étant pas astreints ainsi que cela vient d'être établi à l'acquittement de la taxe successorale » (R. P. Defrénois, 21.039).

Deuxième espèce. — Clause : Les légataires particuliers acquitteront eux-mêmes les droits de mutation et tous les frais afférents à leurs legs. Testament antérieur à la loi du 31 décembre 1917.

Cour de Rennes, 16 juillet 1925. — « Considérant que cette taxe apparaît bien comme étant une charge héréditaire incombant aux héritiers et légataires universels... Que la suppression du droit de recours qui s'accorde d'ailleurs avec le caractère de la taxe qui constitue un prélèvement opéré par le Trésor sur la succession et aussi avec les principes du droit civil d'après lesquels les légataires particuliers n'ont pas à contribuer au paiement du passif ; considérant en conséquence qu'en l'état actuel de la législation le testateur qui veut exonérer le légataire universel de la taxe successorale et la faire supporter par le légataire particulier doit manifester expressément sa volonté de modifier le régime établi par le législateur ; — Considérant que la dame Delaporte ayant rédigé son testament en 1910 n'a pu exprimer son attention relativement à une taxe qui n'a été établie qu'en 1917 ; — Qu'une telle interprétation se heurte aux dispositions formelles de l'article 29, L. 25 juin 1920, lequel déclare expressément : d'une part que la taxe successorale est indépendante des droits de mutation et, d'autre part, qu'elle incombe en entier aux héritiers ou légataires universels » (R. P. Defrénois, 21049).

Troisième espèce. — Clause : « Chacun de nos légataires tant universels que particuliers paiera les frais et droits incombant à son legs » Testament postérieur à la loi du 31 décembre 1917.

Tribunal Valence, 15 décembre 1925 : « Attendu... que pour interpréter la pensée du législateur il importe de rechercher si l'on trouve dans l'ensemble des termes du testament des indications qui fassent présumer qu'il a connu l'existence de la taxe successorale instituée par la loi du 31 décembre 1917 et qu'il a entendu en conséquence, que ses légataires tant universels que particuliers, auraient, en conformité de la loi sus visée, à l'acquitter en même temps que les droits de mutation ; — Attendu... qu'il est en effet à considérer que la taxe successorale si elle devait être acquittée par les dames Soutier et Fiancette (légataires à titre particulier) diminuerait leur legs d'une somme totale de 9.390 francs, réduisant ainsi, de manière sensible, le montant des libéralités de 20.000 francs et de 15.000 francs en pleine propriété dont le testateur a entendu leur donner la disposition immédiate au jour de son décès » (R. P. Defrénois, 21127).

III. APPRÉCIATION CRITIQUE. — Le testament doit manifester expressément la volonté du défunt de modifier la charge des droits de succession telle qu'elle résulte de la loi. Cette intention n'est pas à présumer, car le défunt ne connaîtra qu'exceptionnellement la législation particulière de la taxe successorale. S'il la connaît il manifestera clairement son intention. Si le mot droits de succession comprend évidemment la taxe, les droits de succession « afférents aux legs particuliers » ou « sur les legs particuliers » ne comprennent que les droits de mutation par décès seuls à la charge des légataires particuliers. Les tribunaux peuvent voir dans les clauses spécifiant que les légataires paieront leurs droits de succession une disposition qui confirme les règles fiscales, et qui n'est pas inutile puisque de nombreux legs sont faits nets de droits, ou bien une clause qui modifie la charge des droits de succession parce qu'autrement elle serait superflue.

Quant aux frais qui peuvent être mis à la charge des légat-

taires particuliers ils ne comprennent selon l'acception générale de ce mot, que les frais d'actes, de testament et de délivrance. Ils ne concernent pas le passif ni les droits de succession de l'héritier.

Nous devons donc approuver la jurisprudence qui n'admet la contribution du légataire particulier au paiement de la taxe qu'en vertu d'une clause expresse et non ambiguë. Il est à noter que les tribunaux paraissent avoir statué un peu en considération des conséquences pécuniaires que leurs décisions devaient entraîner.

III. — CLAUSES INTÉRESSANT L'EXIGIBILITÉ DE LA TAXE.

131. — Depuis la loi du 3 août 1926 la taxe successorale n'est pas due en tout état de cause, elle n'est due que pour une fraction du maximum des droits calculés sur la part nette du successeur universel. Lorsque l'émolument de ce successeur est modique par rapport à la succession, une part de taxe tombe en non valeur, et la taxe elle-même n'est pas due lorsque les legs particuliers absorbent la succession (I. 3911.5 ; R. M. J. O., 6 juin 1928 ; citées n° 80, III).

Les auteurs ont remarqué que cette situation permettait de frauder le paiement de la taxe successorale ; le défunt doit faire à ses héritiers présumptifs ou à ses légataires universels présumés des legs particuliers très importants et instituer au besoin un comparse pour légataire universel afin que les héritiers ne cumulent pas leur double qualité (n° 64) et que la succession ne tombe pas en déshérence. Dans ce cas les droits de succession du légataire universel sont infimes ou nuls, et les héritiers devenus légataires particuliers ne paient que leurs droits de mutation par décès.

Des formules peuvent faciliter ce moyen que des testateurs considéreront comme un devoir de famille posthume

(Form. 158). Un testateur qui veut laisser sa fortune à un neveu fait un legs universel à un ami, par exemple le fils ou le père du neveu, et rémunère le service rendu par le légataire universel d'un legs particulier irréductible. Puis il lègue à titre particulier à son neveu tels et tels immeubles, puis ses valeurs de bourse, ses créances, son mobilier, etc... Ainsi pour éviter le paiement de la taxe successorale le testateur, au lieu de faire un legs universel, fait un legs particulier, et il institue légataire universel celui dont il aurait fait un légataire particulier.

Lorsqu'un héritier naturel jouit d'un legs particulier qui constitue ses seuls droits dans la succession (cas où les legs particuliers à des successibles absorbent la succession), cet héritier aura avantage à renoncer à la succession pour éviter le cumul des qualités qui lui ferait payer son maximum de droits (n° 64 ; F. 143).

Les droits de mutation par décès, en ligne collatérale et entre non parents, atteignent le maximum de droits légalement à la charge des héritiers pour une somme relativement peu élevée. Aussi la pratique des clauses testamentaires n'est-elle intéressante pour les héritiers que pour les successions dévolues à des enfants peu nombreux et pour les successions modiques dévolues à des collatéraux ou à des non parents.

CHAPITRE VIII

CONCLUSION

132. Influence sur les droits de succession. — Pendant le xix^e siècle les droits de succession étaient notoirement injustes, mais ils étaient modérés et l'injustice était tolérable. L'impôt sur les successions est actuellement très élevé, et plus il est élevé mieux il devrait être réparti.

Le fardeau de la taxe successorale pèse inégalement sur ceux qui recueillent une succession : l'héritier est accablé de droits, le légataire est dispensé de taxe. La loi du 3 août 1926 a limité le taux des droits de succession à un maximum relativement modéré : elle a pallié aux conséquences outrées de la mauvaise répartition de la taxe. Mais ce résultat n'est pas obtenu sans inconvénients : une partie de la taxe tombe en non valeur au détriment du Trésor, et au mépris du caractère économique que l'on s'accorde à reconnaître à la taxe ; les droits de succession, *in globo*, perdent leur progressivité à partir d'un émolument modique, ils sont devenus proportionnels avec dégression pour les petites successions ; la progressivité qui a été considérée comme une conquête de notre siècle est compromise.

133. Complexité. — La technique de la taxe est difficile à connaître ; en la supposant connue, son application est difficile, longue et minutieuse. Elle exige des connaissances spéciales, et, en attendant la consolidation de la doctrine ou de la pratique, elle doit se contenter de théories douteuses et de procédés empiriques.

Les héritiers ne comprennent pas une répartition inéquitable qui peut compromettre gravement leurs intérêts légitimes. On peut prévoir que de nombreux litiges naîtront de cette législation mal faite, mal connue, et mal tolérée, notamment depuis que la loi de 1926 a rendu impossible l'application très simple de la doctrine de la taxe, passif de succession.

131. Inutilité. — La taxe successorale est actuellement un impôt immoral : il suffit au défunt de le vouloir pour que ses héritiers ne la doive pas. Il y aura bientôt deux catégories de successions moyennes ou petites, surtout en ligne collatérale : certaines privilégiées grâce à la prudence du testateur ne paieront pas la taxe, et les autres recueillies *ab intestat* la supporteront.

La taxe est inutile dans les grosses successions collatérales : le maximum de droits est atteint, et il n'y a plus qu'un droit de succession proportionnel. Dans les petites successions en ligne collatérale ou entre étrangers, la taxe n'est qu'un supplément aux droits de mutation ordinaires avec cette circonstance que l'on s'explique mal qu'il grève différemment les héritiers d'une même somme dans des successions d'importance différente, et qu'il frappe l'héritier et non le légataire.

La différence de traitement des héritiers due à la taxe n'est plausible que dans les successions dévolues aux enfants. Et dans ce cas nous croyons qu'elle serait avantageusement remplacée par une refonte des taux des droits de mutation par décès en ligne directe, qui les ferait varier selon le nombre d'enfants élevés par le défunt.

Aussi au terme de cette étude nous pensons que la taxe successorale est une création arbitraire et inutile. Elle peut être avantageusement remplacée par un remaniement des droits de mutation et nous la verrions disparaître sans regrets.

CHAPITRE IX

FORMULES

135. Principes. — Aux deux doctrines adoptées concernant la nature de la taxe successorale correspondent deux rédactions différentes de la déclaration de succession.

La première correspondant à la doctrine de la taxe, passif de succession, consiste à liquider la taxe successorale sur l'actif net soumis aux droits, à la déduire de cet actif, puis à répartir entre les successeurs cet actif ainsi diminué de la taxe pour déterminer la part nette de chacun d'eux, sur laquelle ils paient les droits de mutation par décès. Ce procédé est simple, il est avantageux à employer chaque fois que la taxe est payée par parts viriles et qu'il n'y a pas lieu de comparer pour le calcul du maximum d'impôt à la charge de chaque ayant droit le montant de ses droits à son émolument.

La deuxième, adaptée à la doctrine de la taxe, charge personnelle des héritiers, détermine d'une part l'émolument de chaque successeur, et d'autre part la taxe successorale et la fraction dont chaque successeur s'en trouve débiteur. Les droits de mutation sont calculés sur l'émolument de chaque ayant droit diminué de sa part contributive au paiement de la taxe. Les éléments nécessaires au calcul des maxima sont ainsi donnés sans nouveaux calculs.

Le premier système est employé lorsque rien ne s'oppose à faire payer la taxe comme passif de succession. Le deuxième est recommandé lorsque chaque successeur doit

payer personnellement la part de taxe et les droits de mutation à sa charge.

I. — Mention des enfants du défunt.

136. — La taxe successorale et les déductions pour enfants du défunt étant calculées sur l'actif global net, il est naturel de liquider cette taxe et ces déductions dès que l'actif global net se trouve établi dans la déclaration. C'est donc à cet endroit que prendront place, de préférence, les indications sur les enfants du défunt entrant en compte pour leur calcul (nos 40 et s.).

Les formules suivantes pourront être employées.

A. TAXE SUCCESSORALE.

Total de l'actif net global de la succession (<i>soumis aux droits</i>):	» »
<i>Taxe successorale (calculée sur cet actif) :</i>	
a) <i>Cas : pas d'enfant vivant ou représenté :</i>	
Taxe successorale (pas d'enfant)	» »
b) <i>Cas : enfants tous décédés :</i>	
Taxe successorale (x enfants)	» »
Le défunt a eu x enfants :	

1^{er} Cas : *enfants décédés à plus de 16 ans (n° 42) :*

1° Pierre-Jacques-Jean, né à le, décédé à le, ainsi constaté par son acte de décès déposé à l'appui de la présente déclaration.

Ou : ainsi constaté par son acte de décès annexé à la minute d'un acte de notoriété dressé le, par M^e X..., notaire à dont un extrait sur papier libre délivré par ledit notaire est déposé à l'appui de la présente déclaration.

2° Cas : *enfants décédés à moins de 16 ans, victimes de la guerre (n° 43).*

2° André-Louis, né à le, décédé

à le, par suite de faits de guerre ainsi que le constate un acte de notoriété dressé par M. le Juge de Paix du canton de (du domicile du défunt), dont l'original est déposé à l'appui de la présente déclaration.

c) *Cas : enfants vivants ou représentés :*

Taxe successorale (x enfants vivants ou représentés)	» »
--	-----

d) *Cas : enfants vivants ou représentés et enfants décédés.*

Taxe successorale (x enfants : y enfants vivants ou représentés et z enfants décédés)	» »
---	-----

Le défunt a eu z enfants décédés, etc... (voir *supra*, A, b).

B. — ABSENCE DE TAXE.

Total de l'actif net de la succession	» »
---	-----

Pas de taxe successorale (4 enfants).

Si des enfants sont décédés, voir A.

C. — DÉDUCTIONS.

Total de l'actif net global de la succession.	» »
--	-----

A déduire sur l'actif net, le défunt ayant x enfants (Voir A).

10 % par enfant en sus du 4 ^e soit : $(x - 4) \times 10 \%$ ou : x %, soit	» »
--	-----

<i>Cas : maximum de déduction:</i> Réduit au maximum de 15.000 fr. par enfant en sus du 4 ^e soit $(x - 4) \times 15.000$ fr. =	» »
---	-----

II. — Successeurs universels.

137. Non application du maximum :

Actif de la succession	200.000	»
A déduire : taxe successorale (pas d'enfant)	30.168	»
Reste	169.832	»
Revenant à chacun de Pierre et Jacques, frères, pour 1/3 soit	56.610 66	

Et à chacun de Jean, Louis et Paul, neveux, pour	
1/9 soit	1/9 <u>18.870 33</u>
Droits à payer : 1. Taxe successorale.....	30.168 »
2. Droits de mutation par décès :	
Pierre et Jacques, frères, sur 56.220 fr. :	
8.389,92 $\times$ 2 =	16.779,84
Jean, Louis et Paul, neveux, sur 18.880 fr. :	
4.064,64 $\times$ 3 =	12.193,92
Total des droits à payer.....	<u>59.441,76</u>

N. B. — Les parts et droits à la charge de chacun des frère ou neveu héritiers sont par hypothèse inférieurs aux 35 % de leur part nette, taxe non déduite. Il importe de le vérifier, surtout lorsque les héritiers sont des collatéraux ou non parents. Dans cette succession peu importante, sans legs particuliers, les neveux paient environ 33,30 % de leur émolument.

138. Application du maximum (n° 92,2) :

Actif de la succession	500.000 »
Taxe successorale (pas d'enfant).....	<u>93.168</u>
A la charge de Pierre, père, pour 1/4 ..	<u>23.292</u>
Et de Jacques, non parent, pour 3/4....	<u>69.874</u>
L'actif revient :	
A Pierre, père, pour 1/4 à réserve	1/4 <u>125.000 »</u>
Et à Jacques, non parent, légataire universel pour	
la quotité disponible étant de 3/4.....	3/4 <u>375.000 »</u>
Droits : 1. Pierre, père : a) Part de taxe....	1/4 23.292 »
b) Droits sur sa part.....	125.000
Moins part de taxe.....	<u>23.292</u>
Soit sur.....	<u>101.708</u>
Montant de ses droits de mutation.....	11.524,80
Ensemble	<u>34.816,80</u>
Supérieurs aux 25 % de sa part nette.	
Les droits à sa charge sont réduits à cette quotité :	
25 % de 125.000 fr.....	<u>31.250 »</u>

2. Jacques, non parent : a) Part de taxe	3/4	69.874	»
b) Droits sur sa part	375.000		
Moins part de taxe	69.874		
Soit sur	<u>305.126</u>		
Montant des droits de mutation		118.318,80	
Ensemble		<u>188.192,80</u>	
Supérieur aux 40 % de sa part nette.			
Les droits à sa charge sont réduits à cette quotité :			
40 % de 375.000		150.000	»

N. B. — S'il y a lieu de distinguer la part de taxe et les droits de mutation par décès restant à la charge de chaque successeur, leur montant respectif sera réduit au marc le franc de manière que leur total soit égal au maximum de droits restant à leur charge.

139. Successeurs universels. Déductions (n° 65) :

Total de l'actif global net de la succession	300.000	»
A déduire sur l'actif, le défunt ayant eu 7 enfants (voir 136) :		
10 % par enfant en sus du 4 ^e soit 30 %..	<u>90.000</u>	
Déduction réduite à 15.000 fr. par enfant en sus du 4 ^e soit : 15.000 fr. $\times$ 3 =	45.000	»
Reste	<u>225.000</u>	»
Dont le 1/3 pour chaque enfant vivant est de	<u>51.000</u>	»
Chaque enfant paie ses droits sur 51.000 fr.		

III. — Succession anormale.

140. Non application du maximum :

Actif de la succession ordi- naire	150.000	150.000	»
Actif de la succession ano- male	<u>50.000</u>	50.000	»
Total de l'actif global des successions	<u>200.000</u>		

Taxe successorale (pas d'enfant)			30.168	
Incombant à la succession ordinaire pour : 150.000/200.000				22 626 »
Et à la succession anormale pour : 50.000/200.000			7.542	»
Reste : pour la succession anormale recueillie par Pierre, père du <i>de cujus</i> ...			42.458	»
Et pour la succession ordinaire				127.374 »
Revenant à Pierre, père du <i>de cujus</i> , pour 1/4 à réserve			31.843 50	31.843 50
Ensemble pour Pierre, père.....			74.301 50	
Reste pour Jacques, frère du <i>de cujus</i> , héritier.....				95.530 50

N. B. — Il y aura lieu de vérifier si la part de taxe et les droits de mutation à la charge de chaque héritier sont bien inférieurs au maximum légal.

141. Application du maximum :

Même hypothèse. L'héritier dans la ligne maternelle est un cousin germain.

1. Il revient à Pierre, père :				
1. L'actif de la succession anormale.....			50.000	»
2. La moitié de l'actif de la succession ordinaire dévolue à la ligne paternelle.....			75.000	»
3. L'usufruit du 1/3 de la moitié de la succession ordinaire dévolue aux collatéraux.....			25.000	
Valant 2/10, Pierre étant né à le			5.000	»
Ensemble.....			130.000	»
La part proportionnelle de taxe à sa charge est de 130.000/200.000 ou			19.609 20	
Reste soumis aux droits de mutation			110.390 80	
2. Il revient à Jacques, cousin germain :				
Le surplus de la succession ordinaire : soit			70.000	»
La part proportionnelle de taxe à sa charge est des 70.000/200.000 ou			10.558 80	
Reste soumis aux droits de mutation.....			59 441 20	

N. B. — Pour le calcul de la part de taxe à la charge du père on peut dire aussi :

Le père doit : Part de taxe afférente à la succession anormale	7.542 »
Moitié de la part de taxe afférente à la succession ordinaire (1/2 de 22.626)	11 313 »
Les 2/10 représentant la valeur fiscale de son usufruit sur le 1/3 de la moitié de la part de taxe afférente à la succession ordinaire ($2/10 \times 1/3 \times 11.313$)	754 20
Ensemble	<u>19 609 20</u>

On peut faire de même pour déterminer la part de taxe à la charge du cousin germain.

Droits à payer :

1. <i>Pierre, père</i> : a) Part de taxe	19.609 20
b) Droits de mutation sur 110.400	5.336 40
Ensemble	<u>24.975 60</u>

Inférieur aux 25 % de sa part nette étant 25 % de 130.000 fr. ou 32.500 fr.

2. <i>Jacques, cousin germain</i> : a) Part de taxe	10.558 80
b) Droits de mutation sur 58.460 fr.	20.579 12
Ensemble	<u>31.137 92</u>

Supérieur aux 35 % de sa part nette étant 35 % de 70.000 fr. ou 24.500 fr.

Les droits à la charge sont réduits à cette quotité ..	<u>24.500 »</u>
--	-----------------

IV. — Legs particuliers.

142. Successeurs universels. — Non application du maximum (n° 93) :

Actif de la succession	100 000 »
A déduire : 1° Taxe successorale (1 enfant)	3 456
2° Legs particuliers :	
a) (<i>Corps certains</i>) Maison à... (article 12 de la succession), léguée à Pierre, estimée	

b) (*espèces*) Somme léguée à Jacques...

Etc...

Ensemble pour les legs..... 20.000

Ensemble à déduire..... 23.486 23.486 »

Reste pour l'héritier 76.544 »

Droits à payer pour l'enfant héritier :

a) Taxe successorale..... 3.486 »

b) Droits de mutation sur 76.460 fr..... 3.414 24

Ensemble (inférieur aux 25 % de sa part nette).... 6.870 24

143. Successeurs universels. — Application du maximum
(n° 94) :

Actif de la succession 500.000 »

Taxe successorale (pas d'enfant) 93.168

A la charge de Pierre, frère, et de Jacques,
petit neveu, pour 1/2..... 46.584

A déduire legs particuliers :

a) *Corps certains compris dans l'actif de la succe-*
sion ;...

b) *Espèces...*

Ensemble des legs particuliers..... 300.000 »

Reste pour les héritiers..... 200.000 »

Dont moitié pour chacun d'eux est de..... 100.000 »

Pour le calcul des droits de mutation des héritiers
il est déduit la part de taxe à leur charge 46.584 »

Reste 53.416 »

Droits à payer :

1. *Pierre, frère :* a) Part de taxe : 1/2 de 93.168.. 46.584 »

b) Droits de mutation sur 53.420..... 8.816 64

Ensemble..... 55.400 64

Supérieur aux 35 % de sa part nette (35 % de
100.000 fr. = 35.000 fr.)

Les droits de succession à sa charge sont réduits à
cette somme 35.000 »

2. *Jacques, petit neveu :* a) Part de taxe : 1/2 de
93.168..... 46.584 »

b) Droits de mutation sur 53.420 15.227 04

Ensemble. 61.811 04

Supérieur aux 35 % de sa part nette.

Les droits de succession à sa charge sont réduits à
cette somme 35.000 »

N. B. — Par suite de la réduction des droits au maximum portant proportionnellement sur la part de taxe et les droits de mutation, les parts de taxe à la charge des héritiers sont réduites pour le frère à 29.430 fr. 30 et pour le petit neveu à 26 377 fr. 83. Les droits de mutation sont de même réduits pour le frère à 5.569 fr. 70 et pour le petit neveu à 8.622 fr. 17. Cette distinction est nécessaire dans certains cas (nos 54, 61).

144. Legs particulier à la charge d'un héritier (no 93) :

Actif de la succession..... 200.000 »
Taxe successorale (pas d'enfant) 26.568 »

A la charge de l'usufruitier de la succession, qui est le conjoint survivant, pour la valeur fiscale de son usufruit étant de 4/10 10.627 20

Et à la charge de l'héritier frère du défunt pour la valeur fiscale de sa nue propriété étant de 6/10 15.940 80

L'actif de la succession revient à l'usufruitier de la totalité de la succession pour l'usufruit valant 4/10.. 80.000 »

Reste pour la nue propriété..... 120.000 »

A déduire legs particulier de 100.000 fait à Jacques sous réserve de l'usufruit légué ci-dessus ; la nue propriété de ladite somme léguée, à la charge du nu propriétaire, vaut 6/10, soit..... 60.000 »

Reste pour la valeur du droit de l'héritier..... 60.000 »

Droits à payer :

1. Conjoint : a) Part de taxe, d'après valeur fiscale de son usufruit..... 10.627 20

b) Droits de mutation sur sa part nette. 80.000 »

Sous déduction de sa part de taxe.... 10.627 20

Reste 69.372 80

Les droits de mutation sur 69.372,80 s'élèvent à...	3.442 80
Ensemble (inférieur aux 25 % de sa part nette)....	<u>14.070 »</u>
2. Héritier, frère : a) Part de taxe ci :	15.940 80
b) Droits de mutation sur sa part nette. 60.000 »	
Sous déduction de sa part de taxe....	15.940 80
Reste.....	<u>44.059 20</u>
Les droits de mutation sur 44.060 fr. s'élèvent à..	7 162 08
Ensemble pour les droits de l'héritier.....	<u>23.102 88</u>
Supérieur aux 35 % de son émolument étant de 60.000 fr., soit 21.000 fr.	
Les droits à sa charge sont réduits à cette quotité s'élevant à.....	<u>21.000 »</u>

145. Legs particuliers absorbant l'actif :

1. *Legs à non successibles.* — L'héritier ayant un émolu-
ment nul ne doit aucune taxe. La taxe tombe en non valeur
(n° 90).

2. *Legs à successibles. Les successibles ne renoncent pas à
la succession* (n° 64).

Actif de la succession.....	<u>200.000 »</u>
Taxe successorale.....	<u>26.568</u>
A la charge de :	
Pierre, frère, héritier naturel pour 1/2...	<u>13.284</u>
Jacques et Jean, neveux, héritiers pour 1/4 chacun	<u>6.642</u>
A déduire legs particuliers :	
A un non parent..... 200.000 réduit à	100.000
A Pierre, frère 100.000 réduit à	50.000
A Jacques, neveu.... 80.000 réduit à	40.000
A Jean, neveu..... 20.000 réduit à	10.000
Total des legs particuliers réduits égal	
à l'actif net	<u>200.000</u>

Droits à payer par les successibles :

1. Pierre, frère : a) Part de taxe.....	13.284 »
b) Droits de mutation sur sa part nette... 50.000	
Moins part de taxe à sa charge.....	13.284
Reste.	<u>36.716</u>
Les droits de mutation sur 36.720 s'élèvent à....	5.928 96
Ensemble.	<u>19.212 96</u>
Réduit aux 35 % de son émolument ou	17.500 »
2. Jacques, neveu : a) Part de taxe.... 6 642 »	
b) Droits de mutation sur 40.000 —	
6.642 = 33.358, soit	7.366 08
Ensemble.....	<u>14.008 08</u>
Réduit aux 35 % de son émolument soit.....	14 000 »
3. Jean, neveu. Il doit le maximum de droits à sa charge soit 35 % de 40.000 fr., ou	3 500 »
Total des droits payés par les successibles....	<u>35.000 »</u>

3. *Legs à successibles. — Les successibles acceptent la succession ou la répudient au mieux de leurs intérêts (n° 131).*

Même hypothèse. Pierre et Jacques renoncent à la succession en leur qualité d'héritiers, sous réserve des legs particuliers à eux faits.

Droits à payer par les successibles :

1. Pierre, frère. Droits de mutation sur 50.000 fr.	8.160 »
2. Jacques, neveu. Droits de mutation sur 40.000 fr.	11 160 »
3. Jean, neveu, seul héritier. Pour la taxe successorale et ses droits de mutation, maximum de 35 % sur 10.000 fr.....	3.500 »
Total des droits payés par les successibles.....	<u>22.820 »</u>

N. B. — Si Pierre et Jacques n'avaient pas renoncé à la succession, ils auraient cumulé leurs qualités de légataire héritier et dû une part de taxe. Les successibles auraient payé à eux tous 35.000 fr. au lieu de 22.820 fr. Ces renonciations n'emportent aucune dévolution du renonçant à l'acceptant

et ne tombent pas sous le coup de l'article 51 de la loi du 13 juillet 1925.

Dans cette formule nous avons supposé qu'un des héritiers acceptait la succession dans l'intérêt commun afin de ne pas la laisser tomber dans une vacance de droit sinon de fait.

146. Déduction pour enfants du défunt (n° 67).

1° *Le maximum de déduction n'est pas atteint :*

Actif net	100.000 »
A déduire sur l'actif net pour le calcul des droits, le défunt ayant 8 enfants, 10 % par enfant en sus du 4°, soit 40 % ou	<u>40.000 »</u>
A déduire legs particulier à Pierre.....	<u>20.000 »</u>
Reste pour les 8 enfants héritiers.....	<u>80.000 »</u>
Dont le 1/8 pour chaque enfant est de.....	<u>10.000 »</u>
<i>Droits :</i> Pierre, légataire : sur 20.000 fr. Moins déduction de 40 %, reste	12.000 »
Enfants, chacun sur 10.000 fr. Moins déduction de 40 %, reste 6.000. Ensemble	<u>48.000 »</u>
Total des sommes sur lesquelles sont payés les droits de mutation, égal à l'actif diminué de 40 %.	<u>60.000 »</u>

2° *Le maximum de déduction est atteint :*

Actif net	200.000 »
A déduire sur l'actif net pour le calcul des droits, le défunt ayant 8 enfants, le maximum de déduction étant $15.000 \times 4 =$	<u>60.000 »</u>
A déduire legs particulier.....	<u>20.000 »</u>
Reste pour les 8 enfants héritiers.....	<u>180.000 »</u>
<i>Droits. — 1. Pierre légataire :</i> sur sa part.....	20.000 »
Moins une part proportionnelle à la déduction per-	
mise, soit : $60.000 \times \frac{20.000}{200.000} =$	6.000 »
Les droits sont calculés sur	<u>14.000 »</u>

2. *Enfants* : sur leur part globale . . . 180.000 »
 Moins une part proportionnelle à la
 déduction permise soit :

$$60.000 \times \frac{20.000}{200.000} = 54.000 \text{ »}$$

Reste 126.000 » 126.000 »

Dont le 1/8 forme la part sur laquelle
 seront calculés les droits de chacun
 d'eux 15.750 »

Total égal à l'actif de succession
 diminué de la déduction autorisée 140.000 »

3° *Système à rejeter*. — Certains opèrent la déduction sur
 l'actif net, avant de liquider cet actif entre les ayants droit.

Actif de succession 200.000 »
 Déduction (8 enfants). Maximum 60.000 »
 Reste soumis aux droits de mutation 140.000 »
 A déduire somme revenant au légataire 20.000 »
 Reste pour les héritiers 120.000 »
 Dont le 1/8 pour chacun d'eux est de : 15.000 »

Le légataire paie ses droits de mutation sur 20.000 fr. et chaque
 héritier sur 15.000 fr.

Ce système est à rejeter (n° 67).

V. — Usufruit et nue propriété.

A. — USUFRUIT SIMPLE (n° 96).

147. Non application du maximum de droits :

Actif net 200.000 00
 Taxe successorale (2 enfants) 5.028 00
 Reste soumis aux droits 194.972 00
 Revenant au conjoint survivant :
 Pour 1/4 en toute propriété 48.743 »
 Et pour 1/4 en usufruit :
 Valant 5/10, le conjoint survivant
 étant né à le 5/10 24.371 50
 Ensemble pour le conjoint survi-
 vant 73.114 50 73.114 50

Reste pour la valeur des droits en toute propriété et en nue propriété des héritiers.....	121.875 50
Dont moitié pour chacun d'eux est de..... 1/2	60.928 75
<i>Droits à payer : a) Taxe successorale.....</i>	5.028 00
<i>b) Droits de mutation : 1. Conjoint sur 73.120.....</i>	3 667 20
<i>2. Enfants sur 60.940 fr. 2.570,76 × 2 =</i>	5 141 52
Total	13.836 72

148. Application du maximum de droits (n° 97) :

Actif net.....	500.000 »
Taxe successorale (pas d'entant) 93.168 »	

L'actif net revient :

Au conjoint survivant (usufruitier de moitié de la succession en vertu de l'art. 767 C. C.) pour moitié en usufruit 250.000 »

Valant 6/10, l'usufruitier étant né à..... le..... 150.000 »

Reste pour la valeur des droits en pleine propriété et en nue propriété du neveu héritier..... 350.000 »

La taxe étant de..... 93.168 »

Est à la charge du conjoint pour la valeur fiscale de l'usufruit de sa part ou $\frac{6}{10} \times \frac{1}{2} = \frac{3}{10}$ (ou encore proportionnellement à ce qu'il prend dans la succession, soit pour $\frac{150.000}{500.000}$) 27.950,40

Et à la charge de l'héritier pour 1/2 afférente à la toute propriété et $\frac{4}{10}$ de la 1/2 afférente à la nue propriété, soit $\frac{1}{2} \times \frac{4}{10} + \frac{1}{2} = \frac{7}{10}$ (ou proportionnellement à ce qu'il prend dans la succession, soit pour $\frac{350.000}{500.000}$), soit..... 68.217 60

Total égal à la taxe..... 93.168 00

Droits : 1. conjoint : a) Part de taxe..... 27.950 40

b) Droits de mutation sur sa part nette moins taxe à sa charge : 150.000 — 27.950,40 = 112.049,60, soit.....	6 148 32
Ensemble (inférieur aux 25 % de sa part qui sont de 37.500 fr.).....	34.098 72
2. Neveu héritier : a) Part de taxe.....	65.217 60
b) Droits de mutation sur sa part nette moins taxe à sa charge : 350.000 f. — 65.217 f. 60 = 284.782 f. 40, soit	69.600 »
Ensemble	134 817 60
Supérieur aux 35 % de sa part nette étant de 122.500 fr. à laquelle le total des droits à sa charge se trouve réduit	122.500 »

149. Déductions pour enfants du défunt (n° 99).

Actif net.....	200.000 »
A déduire pour le calcul des droits de mutation, le défunt ayant eu 7 enfants, etc., 30 % avec maxi- mum de 15.000 fr. $\times 3 =$	45.000 »
Reste soumis aux droits.....	155.000 »
Revenant en usufruit au conjoint survivant et va- lant 2/10, le conjoint étant né à..... le..... 2/10.	31.000 »
Reste pour les enfants.....	124.000 »
Dont le 1/5 pour chaque enfant héritier est de....	24.800 »

B. — USUFRUIT SUCCESSIF.

150. Déclaration au premier décès.

Le défunt a légué l'usufruit de sa succession à son frère Primus sa vie durant, puis à compter du décès de Primus à la femme de ce dernier Secunda, sa vie durant. Il a institué Pierre, son neveu, pour légataire universel.

Actif net.....	200.000 »
Taxe successorale (pas d'enfant)	26.568 »
Reste soumis aux droits	173.432 »

Revenant à Primus pour l'usufruit valant 5/10,	
Primus étant né le à (âge 35 ans)	86.716 »
Reste pour le nu propriétaire	<u>86.716 »</u>

Droits à payer :

1. *Primus*, usufruitier, père :

a) 5/10 de la taxe.....	13.284 »
b) Droits de mutation sur 86.720 fr.....	<u>15.210 24</u>
Ensemble (inférieur au maximum de droits)...	<u>28.494 24</u>

2. *Pierre*, nu propriétaire, neveu :

a) 5/10 de la taxe.....	13.284 »
b) Droits de mutation sur 86.720 fr.....	<u>20.413 44</u>
Ensemble.....	<u>33.697 44</u>

Inférieur au maximum des droits légalement à sa charge s'élevant à 35 % de 100.000 fr.

N. B. — Nous savons que d'après une doctrine, la taxe dont l'usufruitier et le nu propriétaire sont débiteurs envers le Trésor pour chacun une part proportionnelle à la valeur fiscale de l'usufruit et de la nue propriété doit être supportée en définitive comme un passif de succession, c'est-à-dire payée avec des biens de la succession.

151. Déclaration à l'ouverture de l'usufruit éventuel :

Primus décède 20 ans après. Sa femme Secunda lui survit. Elle était âgée de 25 ans au premier décès et est alors âgée de 45 ans.

I. DÉCLARATION A L'OUVERTURE DE L'USUFRUITIER ÉVENTUEL. — 1^{er} système. — Système de la régie. — La taxe a été perçue une fois pour toutes et ne peut être remise en cause.

Actif net (valeur au jour de l'ouverture de l'usufruit éventuel) 220.000 »

A déduire taxe successorale calculée au premier décès. (Si la taxe avait été payée avec des valeurs

héréditaires, il n'y aurait pas lieu d'en tenir compte, mais l'actif serait diminué d'autant.).....	26.568 »
Reste	<u>193.432 »</u>
Dont l'usufruit revient à Secunda et vaut 4/10, soit.	<u>77.372 80</u>
Secunda devra les droits sur cette somme, soit....	<u>27 345 36</u>

Le montant des droits de mutation n'excède pas les 40 % de l'émolument net, mais réuni à la part fiscale de la taxe que Secunda supporte indirectement, le maximum de droits de 40 % sur l'émolument de Secunda est atteint. Il y aura donc lieu à réduction ainsi qu'il sera dit ci-après.

N. B. — Le règlement qui peut avoir lieu relativement à la taxe entre Secunda, la succession de Primus et le nu propriétaire a lieu comme celui d'une charge héréditaire et est en dehors de la déclaration de succession.

Dans ce cas particulier les droits de mutation de Secunda et la part de taxe qu'elle supporte indirectement sont supérieurs au maximum de 40 % de sa part de succession dans laquelle on a réintégré la taxe. La réduction qui lui profite sur ces droits est de 2.772 fr. 56 ainsi qu'on le verra dans l'application du 2^e système, et sera imputée sur ses 27.345 fr. 36 de droits de mutation.

2^e système. — L'usufruitier éventuel doit payer sa part de taxe à l'ouverture de son usufruit. La taxe a été calculée définitivement au premier décès.

Même liquidation.

Droits à la charge de Secunda :

a) La part de taxe afférente à la valeur fiscale de son usufruit, soit 4/10 de 26.568 fr.	10.627 20
b) Droits de mutation sur 77.372 fr. 80, soit.....	27.345 36
Ensemble.....	<u>37.972 56</u>
Réduit au maximum de 40 % de l'usufruit de Secunda, soit 40 % de 4/10 de 220.000 ou.....	<u>35.200 »</u>

De sorte que les droits dus par Secunda tomberont en non valeur à concurrence de 2.772 fr. 56.

3^e système. — La taxe successorale est calculée et due par l'usufruitier éventuel sur la valeur des biens au jour de l'ouverture de l'usufruit.

II. RESTITUTION AU NU PROPRIÉTAIRE. — Le nu propriétaire a droit, à l'ouverture du deuxième usufruit, à la restitution de ce qu'il aurait payé en moins si le droit avait été liquidé d'après l'âge du deuxième usufruitier (n^o 101).

1^{er} système. — *Système de la régie.* — Ce système ne tient pas compte de la taxe successorale.

Les droits de mutation se sont élevés à.....	20.413 44
Si Secunda avait été usufruitière, la nue propriété recueillie <i>ab initio</i> aurait valu 4/10 et ses droits de mutation se seraient élevés à	16.043 76
Il lui sera restitué par le Trésor	<u>4.369 58</u>

2^e et 3^e systèmes.

La part de taxe et les droits de mutation payés par le nu propriétaire se sont élevés à

Si Secunda avait été usufruitière *a initio*, le nu propriétaire aurait payé :

Les 4/10 de la taxe, soit.....	10.627 20	
Et ses droits de mutation qui auraient été de	16.043 76	
Ensemble	<u>26.660 96</u>	26.660 96
Il lui sera restitué par le Trésor		<u>7.036 48</u>

C. — ACTIF DE SUCCESSION EN NUE PROPRIÉTÉ,

152. Conjoint usufruitier de la communauté à titre de convention de mariage et légataire de l'usufruit de la succession (Voir n° 102).

I. — NON APPLICATION DU MAXIMUM DE DROIT :

Communauté :

Actif net de communauté.....	1.666.666	»
Dont moitié revient à la succession en nue propriété conformément au contrat de mariage... 1/2	833.333	»
Et vaut 3/10, soit	3/10	<u>250 000</u> »

Succession :

1° Actif net des propres de la succession en toute propriété y compris les reprises de la succession.....	250.000	»	250.000	»
2° Valeur de la nue propriété de la moitié des bénéfices de communauté...			<u>250.000</u>	»
Total de l'actif global de la succession			500.000	»
Taxe successorale (pas d'enfant) calculée sur cet actif			93.168	»
Applicable à l'actif en toute propriété pour une part proportionnelle, soit....	46.584	»		
Reste soumis aux droits de mutation, actif en toute propriété.....	203.416	»		
Et au total.....			<u>406.832</u>	»
Revenant : au conjoint pour l'usufruit de la part en toute propriété, valant 3/10, soit.....	61.024	80	61.024	80
Et à l'héritier pour le surplus, représentant la valeur de ses droits totaux en nue propriété, soit.....			<u>345.807</u>	<u>20</u>

N. B. — Cette liquidation conforme au système de la Régie suppose que la taxe doit être répartie proportionnelle-

ment entre les différentes natures d'actif, c'est-à-dire proportionnellement à ce que les successeurs universels prennent dans la succession.

L'application de la doctrine de la taxe, passif de succession, conduit à déduire la totalité de la taxe sur l'actif de la succession en toute propriété, et en cas d'insuffisance sur l'actif en nue propriété. Auquel cas en ce qui concerne l'obligation au paiement de la taxe, celle-ci est à la charge de l'usufruitier pour une part proportionnelle à la valeur fiscale de son usufruit (n° 102).

II. — APPLICATION DU MAXIMUM DE DROITS :

L'actif de la succession étant de	500.000 »
Revient :	
Au conjoint survivant pour l'usufruit de l'actif en toute propriété.....	<u>250.000 »</u>
Valant 3/10, soit.....	<u>75.000 »</u>
Et au neveu héritier pour le surplus	<u>425.000 »</u>
La taxe répartie proportionnellement à ce que les successeurs prennent dans la succession est à la charge :	
Du conjoint survivant pour $\frac{75.000}{500.000}$ ou.....	<u>13.975 20</u>
Et de l'héritier pour $\frac{425.000}{500.000}$ ou	<u>79.192 80</u>
Droits à payer :	
1. Conjoint survivant : a) Part de taxe.....	13.975 20
b) Droits de mutation sur 75.000 fr. — 13.975,20 =	
61.024,80	2.942 40
Ensemble (inférieur au maximum de 25% de de 75.000).....	<u>16 917 60</u>
2. Neveu héritier : a) Part de taxe	<u>79.192 80</u>
b) Droits de mutation sur 425.000 — 79.192,80 =	
345.807,20.....	93.906 »
Ensemble.....	<u>173.098 80</u>
Réduit au maximum de droits légalement à sa charge étant des 35 % de 425.000 fr., soit.....	<u>147.750 »</u>

VI. — Rapports.

153. Taxe (nos 103 et s.). — 1. Taxe, passif de succession (no 104) :

A. Non application du maximum. — 3 enfants héritiers. L'un doté de 50,000 fr., l'autre de 20,000 fr. Le troisième non doté.

Actif net réel.....	200.000 »
A déduire : taxe successorale (3 enfants).....	2 514 »
Reste	<u>197.486 »</u>

Pour le calcul des parts nettes il y a lieu d'ajouter :

Rapport du 1 ^{er} enfant.....	50.000 »
Rapport du 2 ^e enfant.....	20.000 »
Ensemble.....	<u>267.486 »</u>
Dont le 1/3 pour chaque enfant est de..... 1/3	<u>89.162 »</u>

Les droits de mutation sont payés :

Par le 1 ^{er} enfant sur sa part 89.162 fr. moins son rapport 50.000 soit sur.....	<u>39.162 »</u>
Par le 2 ^e enfant sur sa part 89.162 fr. moins son rapport 20.000 fr., soit sur.....	<u>69.162 »</u>
Par le 3 ^e enfant sur sa part de.....	<u>89.162 »</u>

La taxe successorale considérée comme passif de succession est payée par les enfants par parts viriles.

B. Application du maximum. — Système de la taxe, passif de succession. — Un enfant est doté de 150.000 fr., l'autre de 10.000 fr., le troisième n'est pas doté.

Actif net réel.....	200.000 »
Taxe successorale (3 enfants).....	<u>2.514 »</u>
A la charge de chaque enfant pour 1/3 ou.....	<u>838 »</u>

~ A l'actif il est ajouté pour le calcul des droits :

Rapport du 1 ^{er} enfant	150.000 »
Rapport du 2 ^e enfant.....	10.000 »
Total.....	<u>360 000 »</u>
Dont le tiers pour chaque enfant est de	<u>120 000 »</u>

L'excédent du rapport de dot du 1^{er} enfant sur sa part nette, étant de 150.000 fr. — 120.000 fr. = 30.000 fr., profite à chacun des 2 autres enfants pour moitié, soit 15.000 fr. Le premier enfant ne paie pas de droits de mutation.

Le 2^e enfant paie ses droits de mutation sur sa part 120.000 fr., moins son rapport de dot, 10.000 fr. et moins l'excédent du rapport du 1^{er} enfant lui profitant, 15.000 fr., soit sur... 95.000 »

Le 3^e enfant paie ses droits de mutation sur sa part 120.000 fr. moins l'excédent du rapport du premier enfant lui profitant 15.000 fr., soit sur. 105.000 »

Droits à payer :

Le 1 ^{er} enfant doit seulement sa part de taxe.....	<u>838 »</u>
(Pour l'application du maximum, voir <i>infra</i>).	
Le 2 ^e enfant doit : a) sa part de taxe.....	838 »
b) Ses droits de mutation sur 94.000 fr. — 838 fr. =	
94.162 fr., s'élevant à.....	4.365 72
Ensemble.....	<u>5.203 72</u>
Le 3 ^e enfant doit : a) Sa part de taxe	838 »
) Ses droits de mutation sur 105.000 fr. — 838 fr.	
=104.162 fr., s'élevant à.....	4.955 88
Ensemble.....	<u>5 793 88</u>

Calcul du maximum de droits (n° 108). — D'après la Régie, le maximum de droits à la charge de chaque héritier se calcule sur sa part, rapports compris, soit pour chacun des 3 enfants, sur 120.000 fr.

Il semble que le maximum doive être calculé sur la part fiscale nette de chaque héritier. Par suite ce maximum de droits est :

Pour le 1^{er} héritier 25 % de 0. Le premier héritier ne doit aucun droit. Sa part virile de taxe tombe en non valeur.

Pour le 2^e héritier 25 % de 95.000 fr.

Et pour le 3^e héritier 25 % de 105.000 fr.

2. Taxe « charge personnelle » (n° 105).

Même exemple que ci-dessus. La taxe calculée sur 200.000 fr. est répartie entre les enfants proportionnellement à ce qu'ils prennent dans la succession. Elle est à la charge :

Du 1 ^{er} enfant pour.....	néant
Du 2 ^e enfant pour $\frac{95.000}{200.000}$	1.194 15
Et du 3 ^e enfant pour $\frac{105.000}{200.000}$	1.419 85

Le maximum de droits est calculé sur la part nette déduction faite du rapport.

154. Déductions pour enfants du défunt (n° 109).

1. — SYSTÈME « DÉDUCTION SUR L'ACTIF »

8 enfants dont un doté de 10.000 fr.

Actif net	<u>140.000 »</u>
A déduire 10 % par enfant en sus du 4 ^e .	
Le défunt a eu 9 enfants, etc..., soit 50 % ; reste.	70.000 »
A ajouter : rapport de dot par un enfant.....	<u>10.000 »</u>
Ensemble	<u>80.000 »</u>
Dont le 1/8 pour chaque enfant est de.....	<u>10.000 »</u>

Droits à payer :

1. Enfant doté : sur sa part 10.000 fr., moins son rapport de dot 10.000 fr., soit : néant.

2. Enfants non dotés : sur leur part de 10.000 fr., soit : 300 fr.

2. — SYSTÈME « RÉPARTITION PROPORTIONNELLE »

Actif net	140.000 »
Déductions prescrites pour le calcul des droits de mutation 50 % de 140.000 fr. ou.....	<u>70.000</u>
A ajouter rapport par un enfant.....	10.000 »
Ensemble	<u>150 000 »</u>
Dont le 1/8 pour chaque enfant est de	<u>18.750 »</u>
Pour le calcul des droits de l'enfant doté il est déduit le montant de son rapport, soit	10.000 »
Sa part nette s'élève donc à.....	<u>8.750 »</u>

Répartition des déductions. — La déduction d'actif de 70.000 fr. (ou 50 %) est répartie sur chaque part nette proportionnellement.

Les droits s'élèvent :

Enfant doté sur 8.750 fr. moins déduction, soit sur 4.375 fr.....	<u>131 40</u>
Enfants non dotés sur 18,750 fr. moins déduction, soit sur 9.375 fr.....	<u>281 40</u>

N. B. — Dans le premier système l'enfant doté qui reçoit réellement 8.750 fr. d'actif ne paie aucun droit de succession.

VII. — Réductions.

155. Dons entre vifs imputés sur le disponible.— 1. SYSTÈME « PASSIF DE SUCCESSION ». — A. *Maximum de droits non atteint* :

Actif net.....	300 000 »
Taxe successorale (1 enfant).....	<u>16.956 »</u>
Reste	283 044 »
Il y a lieu pour le calcul de la quotité disponible d'ajouter fictivement la valeur au jour du décès de don fait à X... par acte de Me ... notaire à le...	100.000 »
Ensemble.....	<u>383.044 »</u>

Dont 1/2 pour la quotité disponible est de.....	1/2	191.522	»
Il y a lieu d'imputer sur la quotité disponible le don à X.....		100.000	»
Reste pour Pierre, légataire de la quotité disponible.....		<u>91.522</u>	»
Jacques, enfant, héritier à réserve a droit à 1/2 de la succession, soit.....		<u>191.522</u>	»

Droits à payer :

1. <i>Pierre, frère, légataire de la quotité disponible :</i>			
a) Moitié de la taxe successorale		8.478	»
b) Droits de mutation sur 91.522 fr.....		<u>16.135</u>	68
Ensemble (inférieur aux 35 % de son émolument brut étant de 100.000 fr.)		<u>24</u>	<u>613 68</u>
2. <i>Jacques, enfant :</i> a) Moitié de la taxe successorale.....		8.478	»
b) Droits de mutation sur 191.522 fr.....		<u>10.721</u>	64
Ensemble (inférieur aux 25 % de son émolument (brut étant de 200.000 fr.)		<u>19.199</u>	<u>64</u>

N. B. — Dans ce système la taxe est portée au passif de succession, c'est-à-dire que la taxe est payée dans la proportion relative de la quotité disponible par le légataire et de la réserve par l'héritier ; ici par moitié.

B. Application du maximum. — Même exemple. Le légataire de la quotité disponible est un non parent.

Actif net.....	300.000	»
Réunion fictive du don.....	<u>100 000</u>	»
Ensemble.....	<u>400 000</u>	»
Dont 1/2 pour la quotité disponible et pour la réserve est de.....	200.000	»
Sur la quotité disponible est imputé le don	100.000	»
De sorte qu'il reste pour le légataire de la quotité disponible	<u>100.000</u>	»
La taxe successorale calculée sur 300.000 fr. s'élève à.....	<u>16.956</u>	»

Dont moitié à la charge du légataire de la quotité disponible et de la réserve est de 1/2 8.478 »

Droits à payer :

1. *Pierre*, non parent, légataire.

a) Part de taxe (1/2)..... 8.478 »

b) Droits de mutation sur 100.000 — 8.478 =

94 522 fr. 32.622 88

Ensemble..... 41.100 88

Réduit au maximum de 40 % de 100.000 fr., soit. 40.000 »

2. *Jacques*, enfant réservataire. Comme dans la formule précédente..... 19.199 64

2. — SYSTÈME DE LA CHARGE PERSONNELLE. — Même exemple :

La taxe successorale répartie proportionnellement à ce que les successeurs universels prennent en cette qualité dans la succession, est à la charge :

De *Pierre*, légataire de la quotité disponible pour $\frac{100.000}{300.000}$, soit 5.652 »

Et de *Jacques* enfant pour $\frac{200.000}{300.000}$ soit 11.304 »

Ensemble égal au montant de la taxe..... 16.956 »

Droits à payer :

1^o *Pierre*, non parent, légataire: a) Part proportionnelle de taxe. 5.652 »

b) Droits de mutation sur 100.000 — 5.652 = 94.348 33.671 92

Ensemble (inférieur à son maximum de 40 % de 100.000 fr.)..... 39.323 92

2^o *Jacques* enfant réservataire.

a) Part proportionnelle de taxe. 11.304 »

b) Droits de mutation sur 200.000 fr. — 11.304 fr. = 188.696 fr., soit..... 10.534,20

Ensemble (inférieur à son maximum de 25 % de 200.000 fr.) 21.838,20

N. B. — Dans l'application de ce système les droits sont dus intégralement alors que dans la formule précédente ils subissaient une réduction.

VIII. — Présomptions (n° 116).

156. Présomptions d'actif. — Loi du 13 juillet 1925, art. 45 (n° 120). — I. SYSTÈME « PASSIF DE SUCCESSION ».

A. — Liquidation des droits de succession :

Actif net	100.000 »
Bien appartenant au défunt pour l'usufruit, la nue propriété à un neveu Jacques.....	50.000 »
Ensemble	150.000 »
Taxe successorale (pas d'enfant).....	21.168 »
Reste	128.832 »
A déduire bien appartenant en usufruit au défunt, la nue propriété à Jacques.....	50.000 »
Reste pour Pierre, frère, héritier.....	<u>78.832 »</u>

Droits à payer :

1) Jacques, neveu, grevé de la présomption :	
Droits de mutation sur 50.000	11.160 »
2) Pierre, frère, héritier ; a) Part de	
taxe	21.168 »
b) Droits de mutation sur 78.832 fr. . .	<u>13.697 40</u>
Ensemble (inférieur à son maximum de	
35 % de 100.000 fr.).....	<u>34.865 40</u>
Total des droits à payer.....	<u>46.025 40</u>

B. — Imputation des droits de mutation à titre onéreux versés par le nu propriétaire lors de la vente de la nue propriété par le défunt au nu propriétaire. — Les droits à payer sont comparés avec ceux qui seraient dus sans faire état de la présomption, soit :

Taxe successorale sur 100.000 fr.....	12.168 »
Droits de mutation de Pierre, frère, héritier, sur 100.000 fr. — 12.168 fr. = 87.832 fr., soit	15 425 28
Ensemble (inférieur au maximum légal).....	<u>27.593 28</u>
Les droits perçus avec application de la présomp- tion étant de.....	46.025 40
Les droits sur la mutation à titre onéreux pourront s'imputer sur le supplément de droits de succession à concurrence de	<u>18 432 12</u>
Ce supplément de droit est payé :	
Par le nu propriétaire pour	<u>11.160 »</u>
Et par l'héritier pour le surplus.....	<u>7.272 12</u>

L'imputation de ces droits peut se faire d'après trois sys-
tèmes principaux :

a) *Imputation sur les droits de mutation du nu proprié-
taire.* — 1° Droits de vente inférieurs aux droits de mutation.

Ces droits de vente sont imputés sur les droits de mutation
dus par le nu propriétaire. L'imputation ne profite d'aucune
manière à l'héritier. Ce mode de procéder assimile le nu pro-
priétaire à un légataire particulier.

2° Droits de vente supérieurs aux droits de mutation.

Ces droits sont imputés sur la totalité des droits de muta-
tion du nu propriétaire et le surplus sur le supplément de
droits dû par l'héritier. Conformément au principe général
que le calcul de la taxe ne peut être remis en question on ne
tiendrapas compte que cette amputation diminue la taxe due
par l'héritier et par suite augmente sa part nette passible de
droits de mutation.

b) *Imputation sur le supplément de droits dus par l'hé-
ritier.* — Dans ce cas le droit de vente est imputé sur le sup-
plément de droits dus par l'héritier à raison de l'incorpora-
tion à la succession du bien détenu en usufruit. L'excédent,

s'il y en a, vient en déduction des droits dus par le nu propriétaire.

c) *Imputation proportionnelle.* — Dans ce système les droits de vente sont imputés proportionnellement sur le supplément de droits dû par l'héritier et sur le droit de mutation dû par le nu propriétaire.

II. — SYSTÈME DE LA CHARGE PERSONNELLE. — La taxe est répartie au marc le franc des parts nettes de l'héritier et du nu propriétaire. Le droit de vente est imputé d'abord sur la part de taxe et les droits de mutation à la charge du nu propriétaire, puis s'il y a un excédent sur le supplément de droits payé par l'héritier.

Toutefois il pourrait en être autrement (*supra* I. B).

III. — SYSTÈME DU SUPPLÉMENT A LA CHARGE DU NU PROPRIÉTAIRE. — Le supplément de taxe résultant de l'incorporation du bien détenu en usufruit est à la charge du nu propriétaire ainsi que ses droits de mutation. Le nu propriétaire profite donc seul de l'imputation des droits de vente.

IX. — Assimilations (n^{os} 123 et s.).

157. D'après le système de la Régie, les mutations assimilées aux mutations par décès sont traitées comme des legs particuliers. La taxe, calculée sur l'actif avec adjonction du bien assimilé, reste à la charge de l'héritier.

La doctrine de la charge personnelle conduit à répartir la taxe successorale entre l'actif réel et le bien assimilé.

Les solutions sont analogues à celles prévues sous le n^o 156.

X. — Clauses testamentaires (nos 128 et s.).

158. Testament intéressant l'exigibilité de la taxe (130) :

« J'institue pour mon légataire universel mon neveu X. En conséquence je lui donne et lègue tous les biens meubles et immeubles qui m'appartiendront et composeront ma succession au jour de mon décès sans exception ni réserve, à charge d'exécuter les legs particuliers ci-après :

Je donne et lègue à X, mon légataire universel, une somme de 10.000 fr.

Je donne et lègue à titre particulier :

A... etc...

Et à Y, mon frère, toutes les sommes, créances, dépôts, cautionnements, valeurs de bourse et titres sur les Etats, villes, sociétés et compagnies, et les droits successifs qui m'appartiendront et seront dus au jour de mon décès. Je lui lègue en outre tous effets corporels m'appartenant se trouvant à ..., mon immeuble de ... (ou mes immeubles situés à Paris et dans le département d'Eure-et-Loir) etc... (avoir soin que le legs particulier ne dégénère pas en legs à titre universel).

En cas d'insuffisance de ma succession pour l'acquit des legs ci-dessus, constatée par un simple inventaire, les legs particuliers faits à Y, mon frère, seront seuls réduits, tous les autres legs particuliers devant s'exécuter par préférence aux dits legs ; et mon frère Y aura le choix de faire porter la réduction de ses legs sur tels biens à lui légués qu'il lui plaira d'indiquer.

Cette réduction des legs faits à mon frère Y aura lieu d'après l'état de la succession tel qu'il sera établi par inventaire régulier dressé en sa présence, sans qu'il soit nécessaire à

mon légataire universel de remplir aucune formalité concernant la succession acceptée sous bénéfice d'inventaire pour n'être tenu des dettes et des legs qu'à concurrence de son émolument... »

TEXTES LÉGISLATIFS

159. Loi du 31 décembre 1917.

ART. 10. *Modifié par L. 25 juin 1920 art. 29.* — (C. E. art. 105, 293). — Dans toute succession où le défunt ne laisse pas au moins quatre enfants vivants ou représentés, il est perçu, indépendamment des droits auxquels les mutations par décès de biens, meubles ou immeubles, sont assujetties, une taxe progressive et par tranches sur le capital net global de la succession.

Cette taxe est fixée ainsi qu'il suit sans addition d'aucun décime :

(Voir le tableau *infra*.)

Sont applicables à la taxe établie par le présent article les dispositions qui régissent la liquidation, le paiement et le recouvrement des droits de mutation par décès ainsi que les pénalités pour défaut de déclaration dans le délai, omission ou fausse évaluation. Le paiement de la totalité de la taxe est effectué par les héritiers, donataires ou légataires universels ou à titre universel, dans les mêmes délais que les droits de mutation par décès.

(Abrogé par L. 25 juin 1920 art. 29. — ... et sauf leur recours contre les autres ayants droit, qui sont tenus de supporter la taxe proportionnellement à leur part dans la succession.)

ART. 15. *Abrogé par L. 25 juin 1920 art. 34.* — Pour l'application des tarifs édictés par les art. 10 et 14 qui précèdent, doit être ajouté au nombre des enfants vivants ou représentés du défunt ou du donateur, tout enfant du défunt ou du donateur mort, victime de la guerre dans les conditions fixées par les nos 1, 2 et 3 du premier alinéa de l'art. 6 de la loi du 26 décembre 1924.

Toutefois, le bénéfice de cette disposition est subordonné à la production du certificat de l'autorité militaire prévu au second alinéa du même article de la loi du 26 décembre 1914.

ART. 16 al. 1. — Les départements, communes, établissements publics sont exemptés, pour les legs qu'ils recueillent, du paiement de la taxe successorale établie par l'art. 10 ci-dessus.

160. Loi du 25 juin 1920.

ART. 29 *modifiant* L. 31 déc. 1917, art. 10. Voir cet article.

ART. 30, 2^e *alinéa* (C. E. art. 294). — Dans toute succession où le défunt laisse plus de quatre enfants vivants ou représentés, il est déduit de l'actif global net, pour la liquidation des droits de mutation par décès, 10 p. 100 par enfant en sus du quatrième, sans que cette déduction puisse excéder 15.000 fr. par enfant.

4^e *alinéa*, *Modifié par* L. 3 août 1926 art. 19 (C. E. art. 294). — Le total de la fraction de la taxe successorale édictée par l'art. 29 incombant à un héritier, donataire ou légataire et des droits de mutation par décès à la charge de cet héritier, donataire ou légataire en vertu du présent article, ne pourra excéder les maxima ci-après, décimes compris :

En ligne directe et entre époux.....	25 %
En ligne collatérale.....	35 %
Entre parents au-delà du 4 ^e degré et entre personnes non parentes.....	40 %

La taxe successorale et les droits de mutation par décès sont intégralement versés à la caisse spéciale d'amortissement.

(4^e *alinéa* ancien. — *Le total de la fraction de la taxe successorale édictée par l'article 29 incombant à un héritier, donataire ou légataire en vertu du présent article, ne pourra excéder 80 % de la part nette qui lui est dévolue calculée sur l'actif héréditaire net, sans déduction de la taxe successorale. La réduction portera sur les droits de mutation par décès.*)

ART. 34 (C. E. art. 302). — L'article 15 de la loi du 31 décembre 1927 est abrogé et remplacé par les dispositions suivantes :

Pour l'application des tarifs édictés par les articles 29 et 32 qui précèdent et des dispositions du deuxième alinéa de l'article 30, doit être ajouté au nombre des enfants vivants ou représentés du défunt ou du donateur l'enfant qui :

1^o Est décédé après avoir atteint l'âge de seize ans révolus ;

2° Etant âgé de moins de seize ans a été tué par l'ennemi au cours des hostilités ou est décédé des suites de faits de guerre soit durant les hostilités, soit dans l'année à compter de leur cessation.

Le bénéfice de cette disposition est subordonné à la production, dans le premier cas, d'une expédition de l'acte de décès de l'enfant, et dans le second cas, d'un acte de notoriété délivré sans frais par le juge de paix du domicile du défunt et établissant les circonstances de la blessure ou de la mort.

Pour l'application de l'article 31 qui précède, sera assimilé aux enfants vivants de l'héritier, donataire ou légataire, tout enfant, quel que soit son âge, de l'héritier donataire ou légataire qui :

1° Etant militaire, est mort sous les drapeaux pendant la durée de la guerre, ou, soit sous les drapeaux, soit après son renvoi dans ses foyers est mort dans l'année à compter de la cessation des hostilités, de blessure reçue ou de maladie contractée durant la guerre ;

2° N'étant pas militaire, a été tué par l'ennemi au cours des hostilités ou est décédé des suites de faits de guerre, soit durant les hostilités, soit dans l'année à compter de la cessation des hostilités.

Le bénéfice de cette disposition est subordonné à la production :

1° S'il s'agit d'un militaire, d'un certificat de l'autorité militaire constatant la mort a été causée par une blessure reçue ou une maladie contractée pendant la durée de la guerre ;

2° S'il s'agit d'un non-militaire, un acte de notoriété délivré sans frais par le juge de paix du domicile du défunt et établissant les circonstances de la blessure ou de la mort.

161. Loi du 22 mars 1924.

ART. 3. — En addition aux recettes autorisées par la loi du 28 décembre 1923, il sera perçu deux décimes sur tous les impôts, droits et taxes recouvrés au profit de l'Etat, selon les dispositions et sous réserve des exceptions prévues par la présente loi.

162. Loi du 3 août 1926.

ART. 19, modifiant L. 25 juin 1920, art. 10, 4^e alinéa : Voir cet article.

163. — Tarif de la taxe successorale.

I. — Loi du 31 décembre 1917, art. 10.

Abrogé par L. 25 juin 1920, art. 29. Voir ci-après

Tarif applicable à la fraction comprise entre	Nombre d'enfants laissés par le défunt			
	Trois enfants vi- vants ou représentés	Deux enfants vi- vants ou représentés	Un enfant vivant ou représenté	Point d'enfant vivant ni représenté
1 et 2.000 fr.	0,25 %	0,50 %	1 %	2 %
2.001 et 10.000 —	0,50	1 »	2	4
10.001 et 50.000 —	0,75	1,50	3	6
50.001 et 100.000 —	1 »	2 »	4	8
100.001 et 250.000 —	1,25	2,50	5	10
250.001 et 500.000 —	1,50	3 »	6	12
500.001 et 1.000.000 —	1,75	3,50	7	14
1.000.001 et 2.000.000 —	2 »	4 »	8	16
2.000.001 et 5.000.000 —	2,25	4,50	9	18
5.000.001 et 10.000.000 —	2,50	5 »	10	20
10.000.001 et 50.000.000 —	2,75	5,50	11	22
Au delà de 50.000.000 —	3 »	6 »	12	24

II. — Loi du 25 juin 1920, art 29.

Ce tarif est augmenté de deux centimes par L. 22 mars 1924, art. 3
(C. E. art. 293)

Tarif applicable à la fraction comprise entre	Nombre d'enfants laissés par le défunt			
	Trois enfants vi- vants ou représentés	Deux enfants vi- vants ou représentés	Un enfant vivant ou représenté	Point d'enfant vivant ni représenté
1 et 2.000 fr.	0,25 %	0,50 %	1,00 %	3,00 %
2.001 et 10.000 —	0,50	1,00	2,00	6,00
10.001 et 50.000 —	0,75	1,50	3,00	9,00
50.001 et 100.000 —	1,00	2,00	4,00	12,00
100.001 et 250.000 —	1,25	2,50	5,00	15,00
250.001 et 500.000 —	1,50	3,50	6,00	18,00
500.001 et 1.000.000 —	2,25	4,25	8,00	21,00
1.000.001 et 2.000.000 —	3,20	6,00	12,00	24,00
2.000.001 et 5.000.000 —	3,60	6,75	13,50	27,00
5.000.001 et 10.000.000 —	4,00	7,50	15,00	30,00
10.000.001 et 50.000.000 —	4,40	8,25	16,50	33,00
50.000.001 et 100.000.000 —	4,80	9,00	18,00	36,00
100.000.001 et 500.000.000 —	5,50	10,00	20,00	37,00
Au-dessus de 500.000.000 —	7,50	12,00	21,00	39,00

ABRÉVIATIONS ET OUVRAGES CITÉS PAR NOMS D'AUTEUR

Amiaud	Traité Formulaire du Notariat, 7 ^e éd.
Besson (Emmanuel)....	Traité pratique de l'impôt progressif sur les successions 1920 et supplément 1928.
Baudrin R.	Des droits de mutation à titre gratuit. De la taxe successorale. Sirey 1929.
Canal.	Le régime fiscal des successions et la loi du 23 juin 1920. Thèse Paris, 1926.
C. E. art 50 (ou C. E. 50)	Code de l'Enregistrement (Décret du 28 décembre 1926 portant codification des textes concernant l'enregistrement), article 50.
Colin (A.) et Capitant (H.)	Cours élémentaire de droit civil français, 3 ^e éd.
D. M. F.	Décision du Ministre des Finances.
Defrénois.....	Traité pratique et formulaire général du notariat, 11 ^e éd.
Defrénois, Liquidations.	Traité pratique et formulaire des liquidations et partages, 6 ^e éd.
F. 155 ou Form. 155...	Renvoi à la formule placée sous le n ^o 155 de l'ouvrage.
Faure (Henri).....	La taxe successorale, étude théorique et pratique. Thèse Rennes, 1922.
Girard	Déclarations de succession par M. Girard, J. Reboul et A. Mariani, 1928, éd. des Jurisclasseurs.
I. ou Inst.	Instruction de l'administration de l'Enregistrement.

J. N.....	Journal des Notaires.
J. du not.....	Journal du notariat.
J. E.....	Journal de l'Enregistrement.
Jurisclasséur de l'Enregistrement.....	Voir Girard : Déclarations de succession.
L. frim.....	Loi du 22 frimaire, an VII.
Nouveau Manuel.....	Nouveau Manuel des déclarations de succession par les rédacteurs du Journal des Notaires, 1927.
N° 45 ou (45).....	Renvoi à l'article numéro 45 de l'ouvrage.
Pilon (Eustache).....	Principes et technique des droits d'enregistrement. Tome premier. Dalloz 1929.
Planiol et Ripert.....	Traité pratique de droit civil français (Tome IV. Successions).
R. E.....	Revue de l'Enregistrement.
R. M.....	Réponse du Ministre des Finances à question posée.
R. N.....	Revue du Notariat et de l'Enregistrement.
R. N. Basoche.....	Revue Nouvelle de Notariat et de Procédure « La Basoche ».
R. P. Defrénois.....	Répertoire général pratique du Notariat et de l'enregistrement (Defrénois).
Sol.....	Solution de l'administration de l'Enregistrement.
Tr. alph.....	Traité alphabétique des droits d'enregistrement par Maguéro, 2 ^e éd. et supplément 1926.

Vu : le Président de la thèse,
E. PILON.

Vu : le Doyen,
H. BERTHÉLEMY.

Vu et permis d'imprimer :
Le Recteur de l'Académie de Paris,
Pour le Recteur
l'Inspecteur de l'Académie
MAURELLET.

TABLE DES MATIÈRES

	Pages
INTRODUCTION. — La taxe successorale et l'évolution des droits de succession.....	3
CHAPITRE I. — Aperçu historique.....	9
CHAPITRE II. — Aperçu du caractère économique.....	13
CHAPITRE III. — Etude de la taxe successorale.....	29
1. Principes généraux.....	29
2. Exigibilité.....	32
3. Liquidation.....	37
4. Paiement et recouvrement.....	56
CHAPITRE IV. — Déductions pour enfants du défunt.....	64
CHAPITRE V. — Obligation et contribution.....	69
1. Doctrine de la taxe, passif de succession.....	70
2. Doctrine de la contribution par les légataires particuliers	80
3. Doctrine de la charge réelle.....	82
4. Doctrine de l'obligation personnelle.....	82
5. Doctrine de la Régie.....	86
6. Etat de la doctrine, de la jurisprudence et de la pratique.....	91
7. Obligation.....	95
8. Contribution :	98
9. Rapports avec les tiers	99
CHAPITRE VI. — Cas particuliers. Principes.....	101
1. Legs particuliers.....	102
2. Usufruit et nue propriété.....	103
3. Rapports	115

4. Réductions.....	121
5. Présomptions.....	127
6. Assimilations	136
7. Partage. Divertissement.....	140
CHAPITRE VII. — Clauses testamentaires.....	141
CHAPITRE VIII. — Conclusion.....	150
CHAPITRE IX. — Formules.....	152
TEXTES LÉGISLATIFS.....	183
ABRÉVIATIONS.....	187

479. — Imp. Jouve et Cie, 15, rue Racine, Paris. — 10-29
